

# РЕШЕНИЕ

№ 20

гр. София, 04.01.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 69  
състав**, в публично заседание на 15.12.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Милена Славейкова**

при участието на секретаря Грета Грозданова и при участието на прокурора Моника Малинова, като разгледа дело номер **1520** по описа за **2021** 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 [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес] и съдебен адрес [населено място], [улица], офис 4, чрез адв. Т. Т., срещу Ревизионен акт (РА) №Р-2221519004166-091-001 от 03.07.2020 г., издаден от Т. Б. Г. - орган, възложил ревизията, и М. П. Б. – ръководител на ревизията, в частта, потвърдена с Решение № 1941 от 21.12.2020 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДОДОП) [населено място], относно установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) общо в размер на 124 562,42 лв., произтичащи от отказано право на приспадане на данъчен кредит в същия размер и лихви за забава в размер на 31 223,59 лв., както и корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за 2016 г., 2017 г. и 2018 г. общо в размер на 16 954,89 лв. и лихви в размер на 3 197,12 лв.

Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт поради немотивираност, необоснованост и неправилно приложение на закона. Счита, че ревизорите са основали изводите си за липса на реални доставки на съмнения, без същите да са подкрепени с доказателства. Поддържа, че в хода на ревизията са представени доказателства, които са достатъчни, за да обосноват реалността на доставките – фактури, договори, приемо-предавателни протоколи (ППП), доказателства за плащане, надлежно осчетоводени от страните по

доставките и наличие на работници, назначени при доставчиците на трудови договори. Сочи противоречие с практиката на Върховния административен съд (ВАС), Европейския съд по правата на човека (ЕСПЧ) и на Съда на Европейския съюз (СЕС). Счита, че отговаря на всички законови изисквания за признаване правото на приспадане на данъчен кредит (ДК), тъй като всички спорни доставки са вложени в извършваната от него икономическа дейност, респ. ДДС по последващите доставки не е коригиран. Излага подробни съображения за конкретните доказателства, представени от всеки от спорните преки доставчици. Оспорва отказа на ДК с мотив за „рисков доставчик“. Твърди, че приходните органи не са доказали наличие на данъчна измама или злоупотреба, както и използването на документи с невярно съдържание. Излага доводи за незаконосъобразност на преобразуването на финансовия резултат (ФР) по ЗКПО. Жалбоподателят претендира съда да постанови решение, с което да отмени ревизионния акт в оспорената част и да му присъди сторените разноски.

Ответникът Директор на ДОДОП [населено място] оспорва жалбата, чрез юрк. Б.. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Представителят на Софийска градска прокуратура дава мотивирано становище за неоснователност на жалбата.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа страна:

Със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221519004166-020-001 от 03.07.2019 г., издадена от Т. Б. Г. - началник сектор „Ревизии“ в Дирекция „Контрол“ на ТД на НАП [населено място], е възложено извършването на данъчна ревизия на жалбоподателя от органи по приходите М. П. Б. (ръководител на ревизията) и Е. И. Г. за определяне на данъчните му задължения по ЗДДС за данъчни периоди от 01.01.2014 г. до 31.03.2019 г. и за корпоративен данък за 2014 г. – 2018 г. в тримесечен срок, считано от датата на връчване на ЗВР на 15.07.2019 г. съобразно чл.114, ал.1 ДОПК, т.е. в срок до 15.10.2019 г. Със ЗИД на ЗВР от 15.10.2019 г. срокът на ревизията е удължен общо с два месеца съобразно чл.114, ал.2 ДОПК до 13.12.2019 г. Заповедите са издадени във формата по чл.113, ал.1 ДОПК и са връчени на задълженото лице по електронен път.

Компетентността на органа, възложил ревизията, произтича от раздел I, т.17 на представена от ответника Заповед № РД-01-818 от 10.05.2019 г., с която директорът на ТД на НАП С. е възложил на Т. Б. Г. в качеството му на началник сектор „Ревизии“, отдел „Ревизии“, Дирекция „Контрол“ в ТД на НАП С. функциите на компетентен орган по чл.112, ал.2, т.1 и чл.119, ал.2 ДОПК.

Валидността на електронните подписи на приходните органи, подписали ЗВР, РД и РА, се установява от представените от ответника удостоверения на л.209-220 от делото, поради което съдът приема, че документите са подписани с валидни квалифицирани електронни подписи. Доказателствата не са оспорени от противната страна, вкл. по реда на чл.184 ГПК.

За резултатите от ревизията е издаден Ревизионен доклад (РД) 22221519004166-092-001 от 04.05.2020 г., връчен по електронен път на 12.05.2020 г. Не е подадено възражение срещу РД на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с РА №Р-22221519004166-091-001 от 03.07.2020 г., издаден от Т. Б. Г. – орган, възложил ревизията и М. П. Б., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията.

С РА на дружеството са установени допълнителни задължения по ЗДДС в резултат на отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 124 562,42 лв., ведно с начислените лихви за забава в размер на 31 223,59 лв., както и установени за 2016 г., 2017 г. и 2018 г. задължения за корпоративен данък общо в размер на 16 954,89 лв., ведно с начислените лихви за забава в размер на 3 197,12 лв.

Установено е в хода на ревизията, че през ревизираните периоди дружеството е извършвало търговия на едро със специфични стоки: метални сплави, рудни и нерудни минерални суровини и материали, необходими за металургичната и леярската промишленост, производство на промишлени пещи и инсталации за промишлеността, на чугунени фитинги, на спирачки за локомотиви, на детайли за тежката индустрия, за машиностроенето и военната индустрия, на стоманени и чугунени топки за смилане в топкови мелници и др., също и за ремонта на леярски и металургични пещи. В продуктовата гама на дружеството фигурира следното: феросилиций - 75%, навъглеродител, фероманган, феросиликоманган, ферофосфор, ферохром, феросилиций - 65%, феросилиций - 45%, никел, калай, чугун, силикокалций, боксит, графитни палети, графитни стопери, и др. Дейността се осъществява в складова база, находяща се в бившия стопански двор на [населено място], общ. Е. П., собственост на [фирма], ЕИК[ЕИК], в която [фирма] ползва под наем две халета с площ от по 100 кв. м., както и услуги по влагане, товарене-разтоварване и експедиция на стоките по силата на Договор от 15.01.2017 г. Основни клиенти са: [фирма], ЕИК[ЕИК], към когото са осъществени и фактурирани доставки основно на навъглеродител, феросилиций, ферофосфор, а инцидентно на графитни палети, графитни стопери и чугун; [фирма], към когото са осъществени и фактурирани доставки основно на навъглеродител, феросилиций, ферофосфор, ферохром; [фирма], към когото са осъществени и фактурирани доставки основно на навъглеродител, никел, чугун. Плащанията към цитираните на стр.28 от РД клиенти на жалбоподателя се осъществени по банков път.

В хода на ревизията е установено, че във връзка с осъществяваната дейност дружеството се явява получател на доставки на стоки /метали и руди/, както и на услуги по обработка на същите /натрошаване, пресяване, нарязване, смилане, опаковане и др./. За ревизираните периоди дружеството е упражнило право на пълен ДК в общ размер на 1 372 431.63 лв., като над 92% от упражненото право на ДК е по документи, визиращи покупки на метали и руди, както и получени услуги по обработката им (натрошаване, пресяване, нарязване, смилане, опаковане и др.). Упражненото право на ДК по доставчици и брой документи е посочено на стр.32 от РД.

В резултат на извършените процесуални действия е преценено, че ревизираното дружество е упражнило неправомерно право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 124 562,42 лв. по доставчици и периоди, както следва:

1. За пет от ревизираните данъчни периоди дружеството е отразило 19 броя фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], посочени на стр.33 от РД. За фактурите, издадени в периодите от м. 12.2015 г. до м. 02.2016 г. е признато правото на ДК. За данъчните периоди м. 03.2016 г. и м. 04.2016 г. не е признат данъчен кредит общо в размер на 9 034,00 лв. по 8 фактури с предмет на доставките: „натрошаване феросилиций“, „пресяване на ферофосфор“, „натрошаване фосфор“, „нарязване на никел“, „пресяване на феросилиций“, „натрошаване навъглеродител“.

Установено е, че по силата на Договор за услуга от 15.01.2015 г., [фирма] е

възложило на [фирма] да извърши следните услуги: натрошаване, нарязване, полиране, почистване, пакетиране и други технически подготовки на суровините и материалите „за потребление“. В договора е посочено също, че могат да се използват съоръженията на изпълнителя или наличните на територията. Описаните на стр. 33 от РД фактури са издадени във връзка с цитирания договор, като съответно са фактурирани услуги по натрошаване, смилане, пресяване, опаковане на фероселиций, навъглеродител, ферофосфор, никел. Във връзка с фактурите, издадени през м. 12.2015 г., м. 01.2016 г. и м. 02.2016 г. са представени приемо-предавателни протоколи за предаване на материалите, подлежащи на обработка, както и за предаване на обработените материали. Предаването на материалите е осъществявано в обекта в [населено място]. За издадените през м. 03.2016 г. и м. 04.2016 г. фактури не са представени протоколи, с които да се удостоверят приемо-предавателните процедури.

Ревизиращите органи са установили, че стойностите на всички фактури са осчетоводявани по дебита на сметка 304 „Стоки“, респективно по кредита на сметка 401 „Доставчици“, а начисленият ДДС – по дебита на сметка 4531. Стойностите на тези фактури са включени в отчетната стойност на стоките, която се отразява в намаление на счетоводния финансов резултат при изписването им. За издадените през периода м. 12.2015 г. - м. 02.2016 г. фактури разплащанията са осъществени по банков път. По издадените през м. 03.2016 г. и м. 04.2016 г. осем фактури разплащания не са осъществени /общата стойност на данъчните основи и ДДС по тях е 54204,00 лв./. В хода на ревизията от [фирма] е представена декларация за задължения, в която е посочено непогасено задължение към [фирма] в размер на 54204,00 лв.

За целите на ревизията, на [фирма] е извършена насрещна проверка, резултатите от която са отразени в ПИНП №П-22220619146908-141-001 от 07.02.2020 г. Съгласно неговите констатации, до проверяваното лице е изготвено ИПДПОЗЛ №П-22220619146908-040-001/12.09.2019 г., което е връчено по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК на 20.09.2019 г. на обявения електронен адрес за кореспонденция. В указания в искането срок, както и до приключване на ревизията, от страна на [фирма] не са представени изискваните документи, справки и писмени обяснения.

При извършени служебни проверки в информационните масиви на НАП са установени следните факти: регистрацията на [фирма] по ЗДДС е прекратена на основание чл. 176 от ЗДДС, считано от 20.11.2018 г.; в подаваните уведомления по чл. 62 от Кодекса на труда /КТ/, касаещи 2015 г. и 2016 г., дружеството е посочвало основна дейност с код по К. 2008 4339 „Други довършителни строителни дейности“, а назначените лица са на длъжности – „технически изпълнител“ и „работник строителство“. Дружеството е подавало декларации обр. 1 и обр. 6, но декларираните задължения не са внасяни. Издадените на ревизираното дружество фактури са отразени в дневниците за продажби на доставчика. При анализ на дневниците за покупки на [фирма] за данъчните периоди от м. 12.2015 г. до м. 04.2016 г. е установено, че са отразявани фактури от лица с „рисков профил“ /неосъществяващи реална дейност и без потенциал/, а именно: [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК].

При така очертаната фактическа обстановка, ревизиращите органи са приели, че по издадените през м. 03.2016 г. и м. 04.2016 г. фактури реални доставки не са

осъществени към ревизираното лице. Посочено е, че ако [фирма] действително беше извършило тези доставки, то би търсило/изисквало уреждане на разчетните отношения за над 50000,00 лв., възникнали още през 2016 г. Според органите по приходите, с изричното или мълчаливо приемане на предмета на доставките от [фирма], за което знае или не е възможно да не знае, че не е действителният доставчик, получателят [фирма] сам се е поставил в положението на недобросъвестно данъчно задължено лице, което съзнателно участва в недействителна доставка и поради това не може да бъде защитено от принципа на правна сигурност в неговото проявление на защита на оправданите правни очаквания.

Предвид изложените съображения, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, на ревизираното дружество е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 9034,00 лв. по издадените от [фирма] фактури през м. 03.2016 г. и м. 04.2016 г.

2. За данъчните периоди м. 05.2016 г., м. 06.2016 г. и м. 07.2016 г. ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 12185,80 лв. по 10 фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК]. Същите са с предмет на доставките: ферохром, силикокалций, никел, феросилиций, фероманган, огнеупорни тухли. Данните за фактурите /номер, дата, данъчна основа, данък върху добавената стойност и предмет/ са описани в таблица на стр. 36 от РД. От фактическа страна е установено, че през м. 06.2016 г. от същия доставчик са издадени още 7 фактури /описани в таблица на стр. 35 от РД/ с начислен ДДС общо в размер на 12369,30 лв. През м. 12.2017 г. към тези фактури са издадени кредитни известия /КИ - описани в таблична форма на стр. 35 и 36 от РД/, поради което в хода на настоящата ревизия за периода от 15.07.2016 г. до 11.01.2018 г. /датата на подаване на СД за м. 12.2017 г./ върху неправомерно упражнени данъчен кредит в размер на 12\_369,30 лв. е начислена лихва в размер на 1\_876,16 лв.

Във връзка с доставките от процесния доставчик, от страна на ревизираното дружество са представени за преглед в оригинал издадените му фактури и кредитни известия, както и относимите към тях договори, приемо-предавателни протоколи и фискални бонове, за които е отбелязано, че са с нечетими данни за номер на фискалното устройство /ФУ/ и номер на фискалната памет /ФП/.

Съгласно констатациите на РД, с връченото на [фирма] ИПДПОЗЛ №Р-22221519004166-040-001/19.07.2019 г., изрично са изискани писмени обяснения относно фактурираните доставки от [фирма], както и от други спорни доставчици, в т. ч. по какви причини/мотиви са избрани тези дружества, кои лица са осъществявали контакт и са водили търговски преговори и кореспонденция, какви документи са съставяни по повод реализиране на сделките между страните, кога и къде е осъществено фактическото предаване на услугите и т. н. На основание чл. 56, ал. 2 от ДОПК ревизираното лице е предупредено за последствията от непредставянето на изисканите му писмени обяснения.

В отговор на връченото искане, от [фирма] са представени общи обяснения за всички спорни доставчици.

При преглед на представените от ревизираното лице документи е установено, че по силата на Договор за услуга от 15.04.2016 г. [фирма] е възложило на [фирма] да извършва следните услуги: натрошаване, нарязване, опаковане, шлайфане, полиране и др. на суровини, материали и метали. Констатирано е обаче, че няма данни за извършени доставки по този договор – не са издавани фактури за услуги по обработка

на материали/метали.

Представен е и Договор П.-/01.05.2016 г., съгласно който ревизираното дружество е възложило на [фирма] извършването на доставки на суровини и материали. Установено е, че издадените през м. 05.2016 г., м. 06.2016 г. и м. 07.2016 г. фактури касаят този договор, като съответно са фактурирани доставки на ферохром, силикокалций, никел, феросилиций, фероманган, огнуепорни тухли. Към фактурите са представени приемо-предавателни протоколи, датите на които съвпадат с датите на фактурите. Приходните органи са приели, че протоколите съдържат данни единствено за страните /приел и предал/, за вида и количеството стока, но в тях липсват данни за място на предаване. От страна на ревизираното лице не били представени и изрично изисканите му доказателства, удостоверяващи транспортирането на стоките и мястото им на разтоварване.

Въпреки, че ревизираното лице е представило фискални бонове към фактурите, според които разплащанията са осъществени в брой през 2016 г., органите по приходите са установили, че не са осчетоводявани плащания по фактурите за 2016 г., 2017 г. и 2018 г. Към 31.12.2016 г. по счетоводни данни непогасените задълженията по фактурите от [фирма] са в размер на 115\_530,60 лв., а след отразяването на седемте кредитни известия за 2017 г. – 41\_314,80 лв. Въпреки, че не са осчетоводявани разплащания, за 2019 г. в счетоводството на жалбоподателя е отразен запис с дата 27.02.2019 г. /МО/, с който сумата в размер на 41\_314,80 лв. /кредитното салдо по сметка 401 „Доставчици“ е дебитирана срещу кредитиране на сметка 422 „Подотчетни лица“ и отбелязана забележка „Погашение ф. 1-55, 61, 63, 69 и 72“.

Съгласно констатациите на РД, за целите на ревизията е извършена насрещна проверка на [фирма], резултатите от която са отразени в ПИНП №П-22221519146902-141-001/07.02.2020 г. Съгласно неговите констатации до проверяваното лице е изготвено ИПДПОЗЛ №П-22221519146902-040-001/09.09.2019 г., което е изпратено за връчване по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК до обявения електронен адрес за кореспонденция, но потвърждение за получаването му не е налице. За връчване на искането е приложен редът по чл. 32 от ДОПК, като предприетите действия и съставените документи са описани на стр. 37 от РД. В указания в искането срок и до приключване на ревизията, от страна [фирма] не са представени изисканите му документи, справки и писмени обяснения.

При извършени служебни проверки в информационните масиви на НАП е установено, че: [фирма] е с прекратена регистрация по ЗДДС на основание чл. 176 от ЗДДС, считано от 05.10.2016 г.; не е разполагало с кадрови потенциал – никога не са подавани уведомления по чл. 62 от КТ за действащи трудови договори, нито са подавани декларации обр. 1 и 6 за осигуряване на лица по трудови или извънтрудови правоотношения; няма данни дружеството да е изплащало суми по извънтрудови правоотношения; в дневниците за продажбите за данъчните периоди от м. 05.2016 г. до м. 09.2016 г. /когато е подадена последната СД/ няма отразени фактури и кредитни известия с получател [фирма], нито е отразявало фактури/КИ с номерации в диапазона от №[ЕГН] до №[ЕГН]. [фирма] никога не е въвеждало в експлоатация и не е имало регистрирано ФУ.

При така очертаната фактическа обстановка органите по приходите са приели, че фактурираните от [фирма] доставки на стоки не са реално извършени, тъй като лицето не е било в състояние само или чрез предходни доставчици да се сдобие с тях. Посочено е, че [фирма], като лице с опит в търговията на едро с метални сплави,

рудни и нерудни минерални суровини, чиито основни клиенти са индустриални предприятия, няма как да не е било наясно, че [фирма] не е действителният доставчик на тези стоки. В тази връзка е прието, че ревизираното лице е действало недобросъвестно, поради което на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, му е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 12\_185,80 лв. по издадените от [фирма] фактури.

3. За данъчните периоди м. 11.2016 г., м. 01.2017 г., м. 02.2017 г., м. 04.2017 г., м. 06.2017 г., м. 07.2017 г., м. 12.2017 г., м. 03.2018 г., м. 04.2018 г., м. 07.2018 г. и м. 08.2018 г., ревизираното дружество е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 54\_693,68 лв. по 43 фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК]. Същите са с предмет на доставките: ферохром, силикокалций, феросилиций, фероманган, навъглеродител, въглерод/навъглеродител, нариязване на никел, нариязване на ферохром, натрошаване феросилиций, пресяване навъглеродител, натрошаване навъглеродител и т. н. Данните за фактурите /номер, дата, данъчна основа, данък върху добавената стойност и предмет/ са описани в таблица на стр. 39 и 40 от РД. От фактическа страна е установено, че през м. 05.2018 г. и през м. 06.2018 г. от същия доставчик са издадени още 6 фактури /описани в таблица на стр. 39 от РД/, към които през същите месеци са издадени по едно кредитно известие. Във връзка с тези документи при ревизията не се правят корекции. През м. 03.2018 г. доставчикът е издал една фактура с начислен ДДС в размер на 4\_092,00 лв., към която е издадено КИ през м. 04.2018 г. В тази връзка, за периода от 17.04.2018 г. до 11.05.2018 г. /датата на подаване на СД за м. 04.2018 г./ за неправомерно упражнени данъчен кредит в размер на 4\_092,00 лв. е начислена лихва в размер на 28,42 лв.

Във връзка с процесните доставки от [фирма] са представени за преглед, в т. ч. и в оригинал, издадените от [фирма] фактури и относимите към тях договор, приемо-предавателни протоколи, фискални бонове с данни за ФУ №DY357913 и ФП №36452469. Установено е, че доставчикът има регистрирано едно фискално устройство, с промяна във фискалната памет, както следва: 1. С рег. №3625266, въведено в експлоатация и свързано със сървър на НАП на 19.03.2015 г., с №ФУ DY378113 и №ФП 36488248, deregистрирано на 26.04.2018 г.; 2. С рег. №3916680, въведено в експлоатация и свързано със сървър на НАП на 27.04.2018 г., с №ФУ DY378113 и №ФП 36553760. И двете регистрации са с данни за тип обект – строителни услуги, обект – офис на адрес [населено място],[жк], [жилищен адрес]. Ревизиращите органи са установили, че в представените от [фирма] към всяка от фактурите фискални бонове се съдържат данни за ФУ №DY357913 и ФП №36452469, които се различават от гореописаните данни за устройствата, регистрирани на името на доставчика. При извършена справка в ИС „Фискални проверки“ е установено, че ФУ с №DY357913 **не съществува**.

Съгласно Договор за услуга от 01.11.2016 г., ревизираното дружество е възложило на [фирма] извършване на услуги по натрошаване, пресяване, нариязване, опаковане, шлайфане, полиране и др. на суровини, материали, метали, които услуги да бъдат извършвани в [населено място]. Ревизиращите органи са установили, че в една част от фактурите /31/ като предмет фигурира наименованието на съответен материал /феросилиций, навъглеродител, ферохром, силикокалций/ с данни за количество /тонове/ и единична цена. Останалата част от фактурите /12/ са издадени за услуги по обработка на материалите /натрошаване, пресяване, нариязване, и др./, като са посочени данни за количества на обработените материали и единични цени. В

представените приемо-предавателни протоколи са посочени данни за предаване на съответните количества материали, в т. ч. количествата, които според фактурите били подложени на обработка, а като място на предаване във всички е посочвано [населено място]. Стойностите на всички фактури /и тези за материали, и тези за услуги/ са осчетоводявани по дебита на сметка 304 „Стоки“, съответно ДДС – по дебита на сметка 4531, срещу кредитиране на общите стойности по фактурите по кредита на сметка 401 „Доставчици“. Въпреки, че всяка от фактурите е придружена с фискален бон, който би следвало да удостоверява разплащане в брой, натрупаните по описания ред суми по кредита на сметка 401 Доставчици са осчетоводявани/отнасяни по кредита на сметка 422 „Подотчетни лица“.

На [фирма] е извършена насрещна проверка, резултатите от която са отразени в ПИНП №П-22221119146907-141-001/10.03.2020 г. Съгласно неговите констатации, в отговор на връчено ИПДПОЗЛ №П-22220319146910-040-001 от 12.09.2019 г., от страна на проверяваното лице е представена декларация, в която е заявено, че [фирма] *не е издавало никакви фактури* на [фирма] за периода от м. 11.2016 г. до момента.

За целите на ревизията са извършени проверки информационните масиви на НАП, при които е установено, че: регистрацията на [фирма] по ЗДДС е прекратена на основание чл. 176 от ЗДДС, считано от 20.07.2018 г.; в подаваните ГДД по чл. 92 от ЗКПО и уведомления по чл. 62 от КТ, касаещи 2016 г. - 2018 г., дружеството е посочвало като основна дейност „Други довършителни строителни дейности“; за периода от м. 11.2016 г. до м. 07.2018 г. е имало общо три действащи трудови договори, сключени съответно с един мъж на длъжност „технически изпълнител“ и с две жени – „общ работник“ и „координатор дейности“. В дневниците за продажби за данъчните периоди от м. 11.2016 г. до м. 07.2018 г. /когато е deregистрирано/ [фирма] не е отразявало фактури и кредитни известия с получател [фирма], нито е отразявало фактури с номерации в посочения диапазон. В дневниците за покупки за данъчните периоди от м. 11.2016 г. до м. 07.2018 г. дружеството е отразило основно фактури от лица с „рисков профил“ /неосъществяващи реална дейност и без потенциал/.

Доколкото от страна на [фирма] изрично писмено е заявено, че за периода от м. 11.2016 г. до момента не са издавани фактури на [фирма], ревизиращите органи приемат, че то не е действителният доставчик на стоки и услуги от вида на вписаните във фактурите и [фирма] няма как да не е било наясно с това. Отбелязано е, че този извод се потвърждава и от обстоятелството, че не са осъществявани разплащания по фактурите, нито са осчетоводявани такива. И в този случай е прието, че ревизираното лице е действало недобросъвестно, поради което на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС му е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 54\_693,68 лв. по издадените от [фирма] фактури.

4. За данъчните периоди м. 09.2018 г. и м. 10.2018 г., ревизираното дружество е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 6\_091,00 лв. по 7 фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК]. Същите са с предмет на доставките: никел, ферохром, силикокалций. Данните за фактурите /номер, дата, данъчна основа, данък върху добавената стойност и предмет/ са описани в таблица на стр. 42 и 43 от РД.

Във връзка с процесните доставки, [фирма] е представило, в т. ч. за преглед в оригинал, издадените му от [фирма] фактури, както и относими към същите



договори и приемо-предавателни протоколи. Установено е, че приемо-предавателните протоколи са от дати, съвпадащи с датите на фактурите, в тях са посочени данни за страните /приел и предал/, за вида и количество стока, но липсвали данни за място на предаване. От страна на РЛ не били представени и изрично изисканите му доказателства, удостоверяващи транспортирането на стоките и мястото им на разтоварване. Не били представени и доказателства за осъществени *разплащания*, нито са осчетоводявани такива. Обстоятелството за липса на осъществени разплащания по фактурите е потвърдено и от самото ревизирано лице в представена декларация за непогасени задължения. Според констатациите на РД, в отговор на връчено ИПДПОЗЛ №Р-22221519004166-040-001/19.07.2019 г. ревизираното лице е дало общи обяснения във връзка с избора на доставчици, в т. ч. и на [фирма].

За целите на ревизията е инициирана насрещна проверка на посочения доставчик, резултатите от която са отразени в ПИНП №П-22220219146906-141-001/07.02.2020 г. Съгласно неговите констатации, до проверяваното лице е изготвено ИПДПОЗЛ №П-22220219146906-040-001/09.10.2019 г., което е изпратено за връчване по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК до обявения електронен адрес за кореспонденция, но потвърждение за получаването му не е налице. За връчване на искането е приложен редът по чл. 32 от ДОПК, като предприетите действия и съставените документи са описани на стр. 43 от РД. В указания в искането срок и до приключване на ревизията, от страна на [фирма] не са представени изисканите му документи, справки и писмени обяснения.

При извършени проверки в информационните масиви на НАП е установено, че: регистрацията на [фирма] по ЗДДС е прекратена на основание чл. 176 от ЗДДС, считано от 06.03.2019 г.; в подаденото единствено уведомление по чл. 62 от КТ е посочена основна дейност „Неспециализирана търговия на едро“ и са декларирани данни за назначено едно лице на длъжност „работник“; подадени са декларации обр. 1 и обр. 6 за м. 07.2018 г. и м. 10.2018 г., но декларираните задължения не са внесени. В дневниците за продажби за данъчните периоди от м. 10.2018 г. до м. 01.2019 г. /последно подадена СД/ доставчикът *не е отразил фактури* с получател [фирма], нито са включени фактури с номерации в диапазона от №[ЕГН] до №[ЕГН] /отразени са такива с номера в диапазона от №564 до №848/. На [фирма] е извършена ревизия по ЗДДС за периодите от 01.05.2018 г. до 31.08.2018 г., приключила с издаването на РА №Р-22220218005848-091-001 от 14.01.2019 г., с който са установени задължения над 685 хил. лв., непогасени към момента. За процесните данъчни периоди м. 09.2018 г. и м. 10.2018 г. не му е извършвана ревизия.

При така очертаната фактическа обстановка органите по приходите са приели, че [фирма] не е действителният доставчик на посочените във фактурите стоки, тъй като не е било в състояние само или чрез предходни доставчици да се слобие с тях. Ревизираното лице няма как да не е било наясно с това и с приемането на тези недействителни доставки се е поставило в положението на недобросъвестно данъчно задължено лице.

По изложените съображения, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, на [фирма] е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 6\_091,00 лв. по издадените от [фирма] фактури.

5. За данъчните периоди м. 11.2018 г. и м. 12.2018 г. ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 31\_863,94 лв. по **21 фактури**, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК]. Същите са с предмет на доставките:

натрошаване феросилиций, смилане навъглеродител, натрошаване навъглеродител, смилане /без да е посочен вид на материала/, феросилиций, пресяване навъглеродител, калай, нарязване никел, опаковане и палетиране, никел. Данните за фактурите /номер, дата, данъчна основа, данък върху добавената стойност и предмет/ са описани в таблица на стр. 44 и 45 от РД.

Във връзка с тези доставки, ревизираното дружество е представило, в т. ч. за преглед в оригинал, издадените му от [фирма] фактури, както и относимите към тях договори и приемо-предавателни протоколи. Отбелязано е, че не са представени доказателства за осъществени разплащания, нито са осчетоводявани такива.

На [фирма] е извършена насрещна проверка, резултатите от която са отразени в ПИНП №П-22220419146903-141-001/11.03.2020 г. Според неговите констатации, по електронен път на дружеството е връчено ИПДПОЗЛ №П-22220419146903-040-001/12.09.2019 г. /пълното съдържание на което е отразено на стр. 45-47 от РД/, в отговор на което са представени следните документи: копия на фактури, издадени през м. 12.2018 г.; Договор за услуга от 01.11.2018 г.; приемо-предавателни протоколи; оборотна ведомост, главна книга и хронологичен регистър за периода от 01.01.2018 г. до 31.12.2018 г. Не са представени фактурите, издадени през м. 11.2018 г.

Ревизиращите органи са установили, че по силата на Договор за услуга от 01.11.2018 г., [фирма] е възложило на [фирма] да извърши услуги по натрошаване, пресяване, нарязване, опаковане, шлайфане, полиране и др. на суровини, материали, метали, които услуги да бъдат извършвани в [населено място]. По отношение на дължимата цена е записано, че ще бъде посочвана в съответна издадена фактура.

При анализ на представените фактури за м. 12.2018 г. е констатирано, че 4 от тях са издадени за доставка на стоки – калай и никел, като са посочени количества и единични цени. Приложени са приемо-предавателни протоколи с дати, съответстващи на датите на фактурите, според съдържанието на които материалите, в съответните им видове и количества, са предадени в [населено място], Стопански двор.

Останалите фактури са издадени за доставки на услуги по обработка на материалите /нарязване никел, смилане на навъглеродител, натрошаване на феросилиций, опаковане и палетиране на феросилиций, натрошаване на феродилиций/, като съответно са посочени количества на обработените материали и единични цени. Към тях са приложени приемо-предавателни протоколи, като едните са за предаване на подлежащите на обработка материали от [фирма] на [фирма], а другите са за предаване на вече обработените материали от [фирма] на [фирма]. Датите на протоколите съвпадат с датите на фактурите. Посочваното място на предаване и в двата случая е [населено място], Стопански двор. Не са представени доказателства за осъществени разплащания по фактурите.

Според представения хронологичен регистър на [фирма] в счетоводството на дружеството са заведени единствено фактурите, издадени през м. 12.2018 г., като стойностите по същите са осчетоводени по кредита на сметка 702 „Приходи от продажби на стоки“, съответно ДДС – по кредита на сметка 453/2, срещу дебитиране на общите им стойности по сметка 411 „Клиенти“. Ревизиращите органи са констатирани, че не са представени счетоводни извлечения относно евентуално осъществени разплащания, независимо, че съгласно данните от представените оборотна ведомост и главна книга за 2018 г., към 31.12.2018 г. сметка 411 „Клиенти“ е с нулево салдо.

В хода на ревизията са извършени проверки в информационните масиви на НАП, при които е установено, че регистрацията на [фирма] по ЗДДС е прекратена считано от 05.03.2019 г.; през 2018 г. дружеството не е разполагало с кадрови потенциал; издадените през м. 11.2018 г. 7 фактури *не са отразени* в дневниците за продажби за същия период, нито през някой от периодите до м. 02.2019 г. /когато е подадена последната СД/; издадените през м. 12.2018 г. 14 фактури са отразени в дневниците за продажби с получател [фирма]

На [фирма] е извършвана ревизия по ЗДДС за периодите от 01.09.2018 г. до 31.12.2018 г., приключила с РА №Р-22220419000742-091-001 от 12.08.2019 г., с който са определени задължения в размер над 463 хил. лв. Същите произтичат от отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 410\_245,33 лв. по фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма] /което се явява доставчик и на [фирма]/.

С оглед направените констатации, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, на ревизираното лице е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 31\_863,94 лв. по издадените от [фирма] фактури.

б. За данъчен период м. 03.2019 г. ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 10\_694,00 лв. по 10 фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК]. Същите са с предмет на доставките: натрошаване феросилиций, пресяване навъглеродител, натрошаване ферофосфор, опаковане феросилиций, натрошаване фероманган, шлайфане дюзи, опаковане навъглеродител. Данните за фактурите са отразени на стр. 48 и 49 от РД.

Във връзка с доставките от този доставчик, [фирма] е представило, в т. ч. за преглед в оригинал, издадените му фактури, като са анализирани и направените във връзка с тях счетоводни записвания. Установено е, че стойността на фактурите е осчетоводявана по дебита на сметка 304 „Стоки“ и по кредита на сметка 422 „Подотчетни лица“, вместо по кредита на сметка 401 „Доставчици“. Според констатациите на РД, не са представени доказателства за осъществени разплащания, нито са осчетоводявани такива.

На [фирма] е извършена насрещна проверка, документирана с ПИНП №П-22220319146910-141-001/07.02.2020 г. Видно от неговите констатации, до проверяваното лице е изготвено ИПДПОЗЛ №П-22220319146910-040-001/12.09.2019 г., което е връчено по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК на 18.09.2019 г. на обявения електронен адрес за кореспонденция. В указания в искането срок, както и до приключване на ревизията документи не са представени.

При извършени проверки в информационните масиви на НАП е установено, че: регистрацията на доставчика е прекратена на основание чл. 176 от ЗДДС, считано от 15.05.2019 г.; дружеството е подавало уведомления по чл. 62 от КТ, в които е посочена основна дейност „Други довършителни строителни дейности“; за периода от 22.02.2019 г. до 12.08.2019 г. в дружеството са полагали труд пет лица, назначени на длъжност „работник“, с основни трудови възнаграждения между 800,00 лв. и 1\_200,00 лв.; подавани са декларации обр. 1 и обр. 6, но декларираните задължения не са погасявани. [фирма] е подало СД единствено за данъчни периоди м. 02.2019 г., м. 03.2019 г. и м. 04.2019 г., като в дневниците за продажби за тези периоди *не са отразявани* фактури с получател [фирма], нито са отразени фактури с номерации в диапазона от №[ЕГН] до №[ЕГН].

В дневниците за покупки за данъчните периоди от м. 02.2019 г. до м. 04.2019 г.

доставчикът е отразил единствено фактури от лица с „рисков профил“ /неосъществяващи реална дейност и без потенциал/, а именно: [фирма] /за м. 02.2019 г. и м. 03.2019 г./; [фирма], ЕИК[ЕИК] /за м. 04.2019 г./. На [фирма] е извършена ревизия по ЗДДС за периода 13.02.2019 г. - 31.03.2019 г., приключила с издаването на РА №Р-22220319002518-091-001 от 28.11.2019 г., с който са установени задължения за над 91 хил. лв., непогасени към момента на издаване на посочения акт.

С оглед очертаната фактическа обстановка е прието, че [фирма] не е реален доставчик на фактурираните доставки на услуги и този факт няма как да не е бил известен на ревизираното лице. Съответно, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗКПО, е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 10\_694,00 лв.

Във връзка с отразените в частта по ЗДДС обстоятелства и възприетата теза за липса на доставки на услуги, във връзка с отчетените за тях разходи е прието, че е налице хипотезата на чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО. Извършените по години корекции са както следва:

- За 2016 г. счетоводният финансов резултат е увеличен със сума в размер на 45\_170,00 лв., представляваща стойността на 8 фактури /описани в таблица на стр. 13 от РД/, издадени от [фирма]. Във връзка с корекцията е установен данъчен финансов резултат /печалба/ в размер на 43\_695,28 лв. и следващ се корпоративен данък в размер на 4\_369,53 лв. За забавата са начислени лихви в размер на 1\_444,42 лв.

- За 2017 г. счетоводният финансов резултат е увеличен със сума в размер на 12\_720,00 лв., отчетена по 3 фактури /описани в таблица на стр. 17 от РД/, издадени от [фирма]. След корекцията е установен данъчен финансов резултат /печалба/ в размер на 22\_259,56 лв., следващ се корпоративен данък в размер на 2\_225,96 лв. и данък за довносяне в размер на 1\_424,48 лв. /2 225,96 минус авансови вноски в размер на 750,00 лв. и минус внесен данък в размер на 51,48 лв./. За забавата са начислени лихви в размер на 326,47 лв.

- За 2018 г. счетоводният финансов резултат е увеличен със сума в размер на 166\_574,00 лв., отчетена по фактури, издадени от [фирма] /8 фактури на обща стойност 50\_790,00 лв./, [фирма] /16 фактури на обща стойност 115\_784,00 лв./. След корекцията е установен данъчен финансов резултат /печалба/ в размер на 151\_608,78 лв., следващ се корпоративен данък в размер на 16\_160,88 лв. и данък за довносяне в размер на 11\_160,88 лв. За забавата са начислени лихви в размер на 1\_426,23 лв.

Прието е, че спорните доставки не са реално извършени от горепосочените доставчици, което обосновава заключение за наличие на търговски взаимоотношения, в резултат на които се отчитат суми, водещи до неправомерно намаляване на финансовия резултат и в резултат на това - до намаляване на дължимия корпоративен данък. Следователно, тези сделки са сключени с цел отклонение от данъчно облагане, поради което със стойността на същите следва да бъде увеличен финансовият резултат на жалбоподателя за 2016 г., 2017 г. и 2018 г. Основанието за това е намерено в Част I, Глава IV от ЗКПО, чиито разпоредби регламентират последиците при различни действия на лицата, участващи в стопанските процеси, при които се отчитат резултати, несъответстващи на нормалните такива при пазарни условия и такива, които водят до отклонение от данъчно облагане. Резултатите, които се целят с тази уредба са: да се противодейства на противоправното поведение на задължените лица, да се защити бюджетът в неговата приходна част, да се попречи на търговците,

избягващи данъчно облагане, да се намират в по-добри условия в сравнение с другите задължени лица, което представлява изкривяване на свободния пазар.

По смисъла на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са осъществени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчната основа, която би се получила при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но без да води до отклонение от данъчно облагане. С разпоредбата на чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО като отклонение от данъчно облагане се определя и заплащането на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално извършени.

След като е установено, че няма реално извършени доставки, то изцяло се осъществява фактическият състав на чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО и тъй като се касае за разходи, участващи във формиране на финансовия резултат, то съответно същите подлежат на данъчно регулиране по реда на чл. 23, ал. 2, т. 1 от ЗКПО. С извършеното от органа по приходите увеличение на финансовия резултат със стойността на отчетените като разход фактури, издадени за сделки, които реално не са осъществени, е отстранено влиянието на тези разходи върху финансовия резултат на жалбоподателя, т. е. стойността по тези фактури не е взета под внимание. Недоказана реална доставка, макар и документално оформена в счетоводството, не поражда права за данъчно задълженото лице, както по отношение на косвените, така и по отношение на преките данъци. Законът при всички случаи изисква доказателства за реалност на доставката, а след това за документиране и за правилното ѝ счетоводно отразяване. В случая въпреки, че дружеството-жалбоподател разполага с фактури, те не отразявали вярно стопански операции. Тези факти налагали извода, че в счетоводството на дружеството са извършени неверни счетоводни записвания и в резултат на това, неправилно са завишени отчетените разходи за 2016 г., 2017 г. и 2018 г. по фактурите, издадени от горепосочените дружества. В тази връзка е прието, че не е налице документална обосновааност на стопанските операции по смисъла на чл. 10 от ЗКПО и на основание чл. 26, т. 2 от същия закон тези разходи не са признати за данъчни цели.

Ревизионният акт е връчен на 06.07.2020 г. и оспорен по административен ред с жалба вх. №53-06-6107 от 15.07.2020 г. Срокът за произнасяне по чл.155, ал.1, вр. чл.146 ДОПК, е до 20.09.2020 г. В този срок е сключено споразумение по чл.156, ал.7 ДОПК, с което срокът за произнасяне от решаващия орган е удължен с три месеца, т.е. до 20.12.2020 г. (неделя, неработен ден). В този срок е постановено Решение № 1941 от 21.12.2020 г. на директора на ДОДОП С., с което РА е потвърден в обжалваната част, предмет на съдебния контрол съгласно чл.156, ал.1 ДОПК.

За да потвърди изводите на ревизорите по отношение на доставчика [фирма] решаващият орган е кредитирал декларация от името на дружеството за липса на издадени фактури към [фирма]. Извършил е служебна проверка, при която констатирал, че за данъчните периоди м. 11.2016 г., м. 01.2017 г. и м. 02.2017 г. [фирма] е подало нулеви СД. Формирал е изводи, че наличието на представени фактури, договор и приемо-предавателни протоколи от страна на ревизираното лице само по себе си не може да удостовери реалността на фактурираните доставки, при положение, че самият доставчик отрича да ги е извършил. Отделно от това, не се откривали никакви положителни факти [фирма] да е извършило фактурираните доставки, тъй като липсвали доказателства да е придобило стоки от вида на

фактурираните, липсвали данни за обекти, в които да ги е съхранявало до момента на продажбата им на ревизираното лице, нито били ангажирани доказателства за транспортирането им до обекта на жалбоподателя. Липсвали основания да се счита, че от [фирма] са извършени и фактурираните услуги, тъй като същите е следвало да се извършат в [населено място], което би било свързано с командироване на работниците му до посочения обект и отчитането на разходи, данни за което не са налице.

Относно плащанията е изложил доводи, че наличието на фискални бонове /оспорени от органите по приходите/ не доказва постъпването на сумите в патримониума на *доставчика*, при положение, че същият не е представил доказателства за отразяването им в счетоводството му, а според мотивите на Решение №2011 от 24.02.2015 г. на ВАС, плащането може да бъде само косвено доказателство и да се обсъжда наред с останалите писмени доказателства, които сочат, че са изпълнени законовите изисквания по установяване на реалността на доставките.

Предвид гореизложеното, горестоящият орган е приел наличие на знание у получателя, че използва документи с невярно съдържание - фактурите не са издадени от сочения доставчик. Съответно, те не документират реално осъществени облагаеми доставки, а с тях се цели единствено създаване на предпоставки за неправомерно ползване на право на данъчен кредит.

По отношение на доставчиците [фирма], [фирма] и [фирма] решаващият орган е съобразил, че са фактурирани услуги: натрошаване, нарязване, полиране, почистване, опаковане, шлайфане и други на суровини, материали и метали, поради което и за да бъде преценена тяхната реалност следвало да се установи дали доставчиците са разполагали с необходимия кадрови и технически потенциал за изпълнението им. Установено е, че в [фирма] е имало назначени две лица, в [фирма] през 2018 г. не е имало назначени лица, в [фирма] е имало назначени 5 лица. Наличието на назначени лица в две от дружествата обаче не доказва, че същите са извършили някакви фактически действия в изпълнение на договорите. Съгласно последните услугите е следвало да бъдат извършени в [населено място], което означава, че работниците е следвало да бъдат транспортирани до обекта на жалбоподателя, доказателства за което не са налице. Освен това, по никакъв начин не е изяснено във връзка със смилането, натрошаването, нарязването и т. н. на материалите какви съоръжения са използвани. Единствено в договора, сключен с [фирма] е посочено, че се използват съоръженията на изпълнителя или наличните на територията, но данни за такива не са представени.

В решението на ДОДОП С. са изложени мотиви за служебно известни извършени ревизии по ЗДДС на [фирма] и [фирма], обхващащи периодите, през които са издадени фактурите към ревизираното лице, в хода на които не е осигурен достъп до счетоводствата на търговците, нито от същите са представени първични счетоводни документи. В тази връзка не е установено дали те са извършвали реална търговска дейност и от какво естество е била тя. Не са установени данни за използвани обекти и налични активи. За процесните периоди [фирма] се явявал единствен доставчик на [фирма]. Един от доставчиците на [фирма] е [фирма], което се явява доставчик и на [фирма]. При ревизията на [фирма] е установено, че без наличие на кадрови ресурс, дружеството е издавало фактури с много разнороден предмет – транспортни услуги, строително-монтажни работи, печатни услуги, доставки на авточасти, консултантски услуги, рекламни услуги, услуги по почистване, продажби на алкохол, зеленчуци и др. Във връзка с констатираните при двете ревизии обстоятелства, органите по приходите

са оспорили реалността на декларираните от [фирма] и [фирма] облагаеми доставки и са посочили, че начисленият данък е дължим на основание чл. 85 от ЗДДС. РА не са обжалвани и са влезли в сила.

В допълнение е посочено, че според Търговския регистър [фирма] е вписано на 22.01.2019 г., а в регистрите на НАП търговецът е маркиран като рисков от 13.02.2019 г. Дружеството е било регистрирано по ЗДДС само три месеца. [фирма] и [фирма] не са подали ГДД за годините на издаване на процесните фактури. [фирма] не е отразило в дневниците си за продажби издадените на ревизираното лице фактури, а [фирма] не е отразило в дневниците си за продажби издените през м. 11.2018 г. фактури на жалбоподателя. Не били ангажирани и никакви доказателства за извършени плащания по доставките, независимо, че в жалбата си лицето твърди обратното.

Така установените факти са дали основание за извод, че страните не са целия предоставяне, съответно получаване на услуги, а само съставяне на данъчни документи, които да осигурят възможност за ползване на право на данъчен кредит за съответните периоди от ревизираното лице. На жалбоподателя било известно участието във формални сделки, без да има фактически осъществени престации, а ако е имало такива, то те не били извършени пряко или чрез подизпълнител от *лицата, посочени като издатели на процесните фактури.*

В заключение, решаващият орган е приел, че поведението на жалбоподателя не може да се определи като добросъвестно, тъй като ревизираното лице е знаело, че сделките, с които обосновава правото си на данъчен кредит са част от злоупотреба, доколкото самото то е участвало при изготвянето на документите, използвало е фактури, които не отразяват доставки на стоки. Обосновал е хипотеза, при която доставчиците по процесните фактури на практика няма да платят начисления по тях данък /още повече, че голяма част от фактурите не са отразени в дневниците им за продажби/, а получателят ще ползва пълния размер на данъчния кредит, което води до загуба на данъчни приходи за бюджета.

Решение № 1941 от 21.12.2020 г. на ДОДОП С. е връчено на жалбоподателя на 05.01.2021 г. Жалбата вх.№ 53-04-24 от 13.01.2021 г., по която е образувано настоящето съдебно производство, е подадена в срока по чл.156, ал.1 ДОПК, от легитимирано лице и срещу подлежащ на оспорване административен акт, поради което е допустима.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

При служебната проверка по чл.160, ал.2 ДОПК съдът констатира, че оспореният ревизионен акт е издаден от компетентни по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.3 ДОПК органи по приходите, при спазване на установената форма по чл.120, ал.1 ДОПК. Липсват данни по делото в ревизионното производство да са допуснати съществени процесуални нарушения - такива, които са нарушили правото на защита на засегнатото лице, или ако не бяха допуснати, биха довели до постановяване на акт с друго съдържание. Материалната законосъобразност на изводите на ревизиращите органи съдът следва да провери по повод на осъществявания съдебен контрол, доколкото спорът е изцяло материалноправен – относно наличието на реални доставки на стоки и услуги по смисъла на чл.6 и чл.9, вр. чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС.

Понятието „доставка на стоки“ по смисъла на чл.14, пар.1 от Директива 2006/112/ЕО не се отнася до прехвърлянето на собственост в предвидените от приложимото национално право форми, а включва всяка сделка по прехвърляне на материална вещ от определено лице, което овластява друго лице с цел да се разпорежда фактически с нея като собственик. Дали това овластяване е резултат на прехвърляне на собственост или на учредяване на вещно право или е резултат на предаване на стоката от името и за сметка на доставчика като лице, което само я държи или я владее или което действа като комисионер (арг. от чл.14, § 2, б. в) от Директивата) или на прехвърляне на рисковете и ползите по повод стоката без фактическото ѝ предоставяне в държане, е въпрос на конкретния механизъм на всяка от спорните доставки, така както е претендиран от субектите по сделката или се установява от съвкупната преценка на релевантните доказателства за всяка конкретна операция. Респ. липсата на доставка е основание да се откаже право на приспадане на ДК поради нарушение на основни принципи на системата на ДДС – наличие на реална икономическа дейност и данъчен неутралитет, който цели да освободи от данъчна тежест всички реални икономически дейности. Самото осъществяване на доставка предполага доказване на фактически и правни действия, които да обезпечат действителното участие на търговеца в стопанския оборот, т.е. наличие на реална икономическа дейност.

Липсата на реална доставка е отрицателен факт, доказването на който може да се основа на доказателствени изводи за отрицателния факт – Тълкувателно решение № 6/2014 г. на ОСГК на ВКС. Изцяло в доказателствена тежест на ревизираното лице е да докаже твърдения от него, благоприятен положителен факт от обективната действителност за наличие на реални доставки на стоки и услуги. Основание за този извод се намира, както в общата процесуална разпоредба на чл.154, ал.1 ГПК, така и в практиката на СЕС - т.37 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело C-78/12 „Е.-К“: лицето, което иска да приспадне ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това. Според даденото от СЕС тълкуване изводите за наличие на реални доставки на стоки или услуги, респ. липсата им, както и данните за знание у получателя за извършена от някой от доставчиците по веригата измама, следва да се направят въз основа на „обективни факти“ - факти и обстоятелства от обективната действителност, при съвкупната преценка които може да се направи извод в подкрепа на едната или другата теза при общото разпределение на доказателствената тежест по чл.154, ал.1 ГПК и чл.170, ал.1 АПК. Такива обективни факти са всички онези доказателственорелевантни факти (според националната терминология), които стоят в определена връзка на зависимост с факт, релевантен за спорното право и поради тази си връзка, те са едно указание, че този факт се е осъществил. За разлика от правнорелевантните факти, които са определени в правната норма като предмет на доказване, доказателствените факти не са нормативно определени, защото изначално не е ясно кой факт може да се окаже във връзка на зависимост с правнорелевантен факт или кой факт може да бъде индиция, улика, мълчаливо да свидетелства относно осъществяването на правнорелевантен факт. Именно в тази връзка, а не като правнорелевантни факти, могат да се поставят въпросите и е относимо изследване на произхода на стоката, на съхранението, движението и приемо-предаването ѝ, защото всеки един от тези факти може да има доказателствено релевантно значение за спорния въпрос относно реалността на доставките съобразно твърдения от страните механизъм на настъпването им.



Доводите на жалбоподателя за ирелевантност на тези обстоятелства са неоснователни. Безспорно, нито правният способ на прехвърляне на собствеността върху стоките, нито произходът им, са елементи от фактическия състав на понятието за реалност на доставките на стоки. Но всеки един от тези факти е доказателствено релевантен и може „мълчаливо да свидетелства“ относно реалното фактическо положение, доколкото само реално осъществилите се стопански операции, свързани с реална икономическа дейност по реални доставки на стоки и услуги, използвани в действителната икономическа дейност на лицето, са релевантни към спорното право на приспадане на ДК.

Доставката на услуги подлежи на данъчно облагане само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на предоставената услуга (т. 29 от решение от 27.03.2014 г. по дело C-151/13 Le R. d`Or) и само ако е налице пряка връзка между доставената услуга и получената насрещна престация. При доставките на услуги е относимо изследване дали при възлагане на услугата страните са договорили по достатъчно конкретен начин вида ѝ и дължимия резултат и какви отделни компоненти формират договорната цена, защото индивидуализираното в достатъчна степен възлагане улеснява проверката дали е налице достатъчно конкретизирано приемане на резултата от изпълнението. Предаването на резултата от извършената услуга трябва в пълнота да съответства на предмета на възложеното и да позволява пълна индивидуализация на извършеното – предмет, период, ползвани трудови и материални ресурси и направените във връзка с тях разходи от доставчика, както и данни къде се извършва приемо-предаване и между кои физически лица като представители на търговците, което е в съответствие със задължението им по чл.302 ТЗ.

За обосноваване на доставка на услуга, най-общо е необходимо да са налице доказателства, удостоверяващи възможността на доставчика да изпълни предмета на договора, осъществяването на фактическите действия, в които се изразява договорената услуга и прехвърлянето на резултата от получателя по доставката, както и да са налице съставени за това документи. За да бъде една услуга фактически осъществена, същото изисква полагане на труд от физически лица и използване на съответните технически средства, както и в повечето случаи влягане на материали. Без наличие на кадрови потенциал един субект не би могъл да извърши дадена услуга. Именно в тази връзка, като косвено указание за наличие на реална икономическа дейност, а не като елемент от фактическия състав на претендираното право на приспадане на ДК, приходните органи правилно са изследвали съвкупно с всички обстоятелства по делото кадровия и технически потенциал на преките доставчици.

Наличието на реална доставка е материалноправно изискване за признаване правото на ДК, респ. липсата на доставка е основание да се откаже това право поради нарушение на основни принципи на системата на ДДС – наличие на реална икономическа дейност и данъчен неутралитет, който цели да освободи от данъчна тежест единствено реалните икономически дейности. Именно в тази връзка, като обстоятелства, указващи на липса на реална икономическа дейност съдът намира за правилни и обосновани доводите на приходните органи, които са косвено указание за липса на реална дейност при спорните участници в търговския оборот - липса на наети лица, липса на данни за наети офиси или други помещения за осъществяване на

стопанска дейност, липса на подадени ГДД по ЗКПО, невнасяне на декларираните задължения с декларации обр.1 и обр.6. Всички тези обстоятелства са указание, че търговските субекти не осъществяват реална икономическа дейност, като предпоставка за признаване на правото на данъчен кредит.

Принципно вярна е тезата на жалбоподателя, че по отношение на отделни обстоятелства, като напр. наличието на наети лица, практиката на СЕС не изисква знание у получателя по доставките, но същата е категорична, че Директива 2006/112/ЕО и принципът на данъчен неутралитет допускат националната юрисдикция да провери въз основа на цялостна преценка на всички обстоятелства по случая дали *самият издател* на фактурата е извършил въпросната сделка, като вземе предвид всички обстоятелства по случая (т.50 и т.53 от решение на СЕС от 06.09.2012 г. по дело С-324/11 „G. T.“), какъвто е настоящият случай, доколкото изводите на приходните органи са, че фактурираните доставки не са реално осъществени от издателите на фактурите.

Изцяло в доказателствена тежест на ревизираното лице е да докаже твърдения от него, благоприятен положителен факт от обективната действителност, за наличие на реални доставки на стоки и услуги. Основание за този извод се намира, както в общата процесуална разпоредба на чл.154, ал.1 ГПК, така и в практиката на СЕС - т.37 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело С-78/12 „E.-K“: лицето, което иска да приспадне ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това. Задължението на жалбоподателя за пълно, главно доказване изисква съвкупната преценка на всички събрани по делото доказателства да навежда на категоричен и несъмнен извод за реалност на спорните доставки на стоки и услуги, което в случая не се установява.

Съображенията за това по отношение на отделните спорни доставчици са следните:

**1. Относно доставчика [фирма], ЕИК[ЕИК],** не е признат данъчен кредит общо в размер на 9 034,00 лв. по 8 фактури за данъчни периоди м. 03.2016 г. и м. 04.2016 г. с предмет на доставките: „натрошаване феросилиций“, „пресяване на ферофосфор“, „натрошаване фосфор“, „нарязване на никел“, „пресяване на феросилиций“, „натрошаване навъглеродител“.

Представен е договор № П. от 15.01.2015 г. за доставка на суровини и материали, конкретизирани предварително писмено или по телефона по вид, количество, качество, единични цени, срокове на доставка. Данни за подобна конкретизация на договорния предмет по вид, количество и стойност не се установяват по делото, което бламира наличието на реално разместване на материални блага. С договора продавачът се е задължил да издаде освен фактури и ППП, още и сертификати за качество на стоките, каквито по делото не са представени, което разколебава реалното разместване на специфичните промишлени стоки. Невъзможността да се установи начина на формиране на договорната стойност, както и предаването на промишлените стоки със съответен сертификат за качество, потвърждават изводите на приходните органи за липса на реални доставки на стоки по спорните фактури.

Представен е договор за услуга от 15.01.2015 г. с предмет: натрошаване, пресяване, нарязване, опаковане, шлайфане, полиране и др. на суровини и материали, която се извършва в [населено място], бивш Стопански двор. В договора е посочено също, че могат да се използват съоръженията на изпълнителя или наличните на територията. Не е посочено дължимото възнаграждение, а единствено, че същото е в размера, посочен във фактура. Въз основа на това съдът приема, че не може да се установи

наличието на реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации, при което полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на предоставената услуга. Липсват данни как е формирана стойността на услугата, което бламира наличието на реално правоотношение при невъзможност да се установи формирането на един от неговите съществени елементи – договорната цена.

Във връзка с откритото на основание чл.193, ал.1 ГПК производство по оспорване на допълнително представените от жалбоподателя с молба от 02.07.2021 г. доказателства и съгласно чл.194, ал.3 ГПК съдът приема оспорването за доказано, вкл. поради неангажиране на доказателства от страна на жалбоподателя по разпределената му доказателствена тежест. Съдът приема оспорването за своевременно направено, доколкото в о.с.з. на 02.07.2021 г. е предоставил възможност на ответника да стори това допълнително и с писмена молба без да укаже срок за депозирането на тази молба.

Дори да се приеме, че оспорването е несвоевременно предвид задължителното тълкуване, дадено в Тълкувателно решение № 5/14.11.2012 г. по тълк.д. № 5/2012 г. на ОСГТК на ВКС, съдът следва да съобрази частния характер на представените документи, които са без обвързваща съда доказателствена сила. В тази връзка и с изключение на част от приемо-предавателни протоколи (ППП) с доставчика [фирма], съдът намира, че те не съдържат данни за конкретните физически лица, между които е осъществено приемо-предаване от името на търговците, което е в противоречие със задължението им по чл.302 ТЗ, респ. препятства проверката между кои физически лица от името на търговците е извършено твърдяното приемо-предаване, пряко относимо към реалността на доставките. Представените PPP с доставчика [фирма] не съдържат данни за конкретното място, където е осъществено приемо-предаване, поради което не доказват по категоричен и несъмнен начин наличието на такова.

Съдът намира за неприложима разпоредбата на чл.301 ТЗ, тъй като в случая изцяло липсват данни за реално осъществени търговски операции, вкл. данни същите да са осъществени от трето лице без представителна власт. Получателят по фактура е заинтересован да упражни правото си на приспадане на данъчен кредит по нея, поради което е немислимо осъществяването на хипотезата на противопоставяне по смисъла на чл.301 ТЗ. Идентичният начин на оформление на документите с всички спорни доставчици, са указание единствено за документално оформление на правоотношенията, на които не съответстват реални стопански операции, вкл. при изрична декларация на доставчика [фирма], че не е издавал фактури към ревизираното дружество. По отношение на доставчика [фирма] новопредставените приемо-предавателни протоколи (гърба на л.320 – 328) съдържат допълнителни отбелязвания „на ръка“ на вида на материала и неговото количество, което също е указание за документално оформление на отношенията и тяхното „напасване“ към съставените фактури, на които не съответстват реални стопански операции.

Въз основа на изложеното съдът приема, че допълнително представените с молба от 02.07.2021 г. писмени доказателства, различни от представените в хода на ревизията, са съставени за целите на съдебния процес и за обосноваване на благоприятната за жалбоподателя теза за реалност на процесните доставки. Това обстоятелство е особено очевидно именно при доставчика [фирма], за когото в хода на ревизията не са били представени приемо-предавателни протоколи към фактурите за м. 03.2016 г. и м. 04.2016 г. – обстоятелство, което е дало основание за различен подход към

издадените от този доставчик фактури през различните данъчни периоди. Поради непредставянето в хода на ревизията на ППП към фактурите от м. 03.2016 г. и м. 04.2016 г., при липса на логично обяснение за това, както и поради липса на плащане по тези фактури, съдът приема за правилен и обоснован отказът на правото на ДК по тях.

Приетата по делото съдебно-счетоводна експертиза (ССЕ), която съдът кредитира като компетентно изготвена и неоспорена от страните, потвърждава *липсата на разплащане* по спорните фактури. Този съществен елемент от реалното разместване на материални блага отличава спорните 8 броя фактури за данъчни периоди м. 03.2016 г. и м. 04.2016 г. от предходно издадените, за които е признато право на ДК.

Вещото лице е установило, че за изследвания период дружеството е имало и други доставчици на идентични стоки и услуги с тези по спорните доставки, подробно описани в заключението, но тъй като стоките са родово определени, не било възможно да се посочат конкретни документи покупка-продажба. Последното обстоятелството компрометира защитната теза на жалбоподателя за наличие на последващи доставки със стоките и услугите по спорните фактури, която остава недоказана по делото. Начисленият по фактурите за последваща реализация данък е дължим на основание чл.85 ЗДДС, поради което жалбоподателят не може да черпи изводи за реалност на спорните доставки единствено поради липса на корекция на данъка по последващите такива.

Потвърждава се тезата на приходните органи, че за разлика от фактурите от този доставчик, за които е признато право на ДК, за спорните, издадени през м.03 и м.04.2016 г., липсват данни за осъществено приемо-предаване, както и за плащане. Това е категорично указание за липса на реалност на доставките, оформени единствено документално. Претендирането на данъчно предимство по фактури, за които получателят знае или не е възможно да не знае, че посочените в тях стоки и/или услуги не произхождат от издателя им, са указание за неговата недобросъвестност.

Противен извод не следва от установеното счетоводно отразяване на фактурите при страните по доставката, тъй като счетоводството е производно и отчитането в него на първични документи, на които не съответстват реални стопански операции, не им придава достоверност. Участието на жалбоподателя в документално оформление на отношенията, без на същите да съответстват реални стопански операции, също е указание за неговата недобросъвестност.

Предвид изложените съображения, правилно и законосъобразно на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, на ревизираното дружество е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 9\_034,00 лв. по издадените от [фирма] фактури през м. 03.2016 г. и м. 04.2016 г.

Дължимо е отхвърляне на оспорването в посочената част.

2. За данъчните периоди м. 05.2016 г., м. 06.2016 г. и м. 07.2016 г. ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 12\_185,80 лв. по 10 фактури, издадени от **[фирма]**, ЕИК[ЕИК]. Същите са с предмет на доставките: ферохром, силикокалций, никел, феросилиций, фероманган, огнеупорни тухли. Данните за фактурите /номер, дата, данъчна основа, данък върху добавената стойност и предмет/ са описани в таблица на стр. 36 от РД. От фактическа страна е установено, че през м. 06.2016 г. от същия доставчик са издадени още 7 фактури /описани в таблица на стр. 35 от РД/ с начислен ДДС общо в размер на 12 369,30 лв. През м. 12.2017 г. към тези фактури са издадени кредитни известия /КИ - описани в

таблична форма на стр. 35 и 36 от РД/, поради което в хода на настоящата ревизия за периода от 15.07.2016 г. до 11.01.2018 г. /датата на подаване на СД за м. 12.2017 г./ върху неправомерно упражнени данъчен кредит в размер на 12 369,30 лв. *е начислена лихва в размер на 1\_876,16 лв.* Фактурите от [фирма] са с предмет значителни количества стоки – от 200 кг до 3000 кг, поради което е основателно очакването на приходните органи за логично обяснение относно транспорта, съхранението, товаренето и разтоварването на тези стоки, което може да се осъществи с значителен човешки ресурс. Доказателства в тази насока не са ангажирани по делото. Правилна е констатацията на ревизорите, че в придружаващите фактурите ППП липсва отбелязване на мястото, където е осъществено приемо-предаването, което разколебава извода за наличие на реални доставки на стоки по смисъла на чл.14, пар.1 от Директива 2006/112/ЕО – реално прехвърляне на материална вещ от определено лице, което овластява друго лице с цел да се разпорежда фактически с нея като собственик. С този доставчик е сключен договор за услуга от 15.04.2016 г. с предмет: натрошаване, нарязване, опаковане, шлайфане, полиране и др. на суровини, материали и метали, но от него не са издадени фактури за извършени услуги по обработка на материали/метали.

Представен е договор № П. от 01.05.2016 г. за доставка на суровини и материали, конкретизирани предварително писмено или по телефона по вид, количество, качество, единични цени, срокове на доставка, данни за каквото допълнително конкретизиране липсват по делото. Продавачат се е задължил да издаде освен фактури и ППП, още и сертификати за качество, каквито не са представени по делото.

За разлика от този доставчик, други доставчици на специфичните стоки (напр. [фирма]) са представили сертификати за качество на материалите (навъглеродител, никел катоден), уточняващи техния химически състав (л.412 и л.416 от преписката), както и доказателства за превоз (л.424 и л.427-433 от преписката). Също за разлика от идентичните по съдържание договори за доставка на стоки с процесните доставчици, с [фирма] е сключен договор за доставка на конкретно количество стока, за конкретен период, срок на доставка и цена на тон (л.434-437 от преписката). Подобна конкретизация на предмета на процесните фактури липсва – в договора от 01.05.2016 г. не е конкретизирана количество и единична цена, срок на доставката. Съвкупната преценка на изложените обстоятелства навежда на документално оформление на правоотношенията, на които не съответстват реални стопански операции.

В подкрепа на този извод е приетата по делото съдебно-счетоводна експертиза, която потвърждава липсата на разплащане по част от спорните фактури, а по три от тях №№ [ЕГН]/05.05.2016 г., [ЕГН]/10.05.2016 г. и [ЕГН]/13.05.2016 г. – наличие на данни за плащане в брой с оглед приложени фискални касови бонове, но при липса на осчетоводяване за плащане в брой и при данни, че [фирма] никога не е въвеждало в експлоатация и не е имало регистрирано ФУ. Тези данни, както и фактът, че доставчикът никога не е подавал уведомления по чл.62 КТ, нито декларации обр.1 и обр.6 за осигуряване на лица по трудови или извънтрудови правоотношения, са указание, че същият не осъществява реална икономическа дейност, съответстваща на вида и количествата, посочени в спорните фактури.

Според РА, в дневниците за продажбите за данъчните периоди от м. 05.2016 г. до м. 09.2016 г. /когато е подадена последната СД/ на доставчика *няма* отразени фактури и кредитни известия с получател [фирма], нито е отразявало фактури/КИ с номерации в диапазона от №[ЕГН] до №[ЕГН], докато ревизираното дружество е упражнило

правото на приспадане.

Съвкупната преценка на описаните обстоятелства правилно е навела приходните органи на извод, че процесните правоотношения са оформени единствено документално – доставчикът не разполага с потенциал за осъществяване на реална икономическа дейност, не е отразил фактурите в регистрите по ЗДДС, по тях не са осъществени разплащания.

Обосновано в тази връзка е съобразено, че [фирма] е лице с опит в търговията на едро с метални сплави, рудни и нерудни минерални суровини, чиито основни клиенти са индустриални предприятия, поради което няма как да не е било наясно, че [фирма] не е действителният доставчик на спорните стоки. Използването на фактури, с цел получаване на данъчно предимство, на които не отговарят реални стопански операции е указание на недобросъвестност на ревизираното дружество.

При така установената фактическа обстановка обосновано органите по приходите са приели, че фактурираните от [фирма] доставки на стоки не са реално извършени, тъй като лицето не е било в състояние само или чрез предходни доставчици да се сдобие с тях, поради което правилно и законосъобразно на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, му е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 12 185,80 лв. по издадените от [фирма] фактури. Дължимо е отхвърляне на оспорването и в тази му част.

3. За данъчните периоди м. 11.2016 г., м. 01.2017 г., м. 02.2017 г., м. 04.2017 г., м. 06.2017 г., м. 07.2017 г., м. 12.2017 г., м. 03.2018 г., м. 04.2018 г., м. 07.2018 г. и м. 08.2018 г., ревизираното дружество е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 54693,68 лв. по 43 фактури, издадени от **[фирма]**, ЕИК[ЕИК]. Същите са с предмет на доставките: ферохром, силикокалций, феросилиций, фероманган, навъглеродител, въглерод/навъглеродител, наричване на никел, наричване на ферохром, натрошаване феросилиций, пресяване на навъглеродител, натрошаване на навъглеродител и т. н. Данните за фактурите /номер, дата, данъчна основа, данък върху добавената стойност и предмет/ са описани в таблица на стр. 39 и 40 от РД.

Представен е договор за услуга от 01.11.2016 г. с предмет: натрошаване, пресяване, наричване, опаковане, шлайфане, полиране и др. на суровини и материали, която се извършва в [населено място], бивш Стопански двор. В договора е посочено също, че могат да се използват съоръженията на изпълнителя или наличните на територията. Не е посочено дължимото възнаграждение, а единствено, че същото е в размера, посочен във фактура. С това съдът приема, че не може да се установи наличие на реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на предоставената услуга, по смисъла на цитираната практика на СЕС. Това е така, тъй като липсват всякакви индивидуализиращи данни за материалите – предмет на преработка, а това е относимо към начина на формиране на стойността на услугата. Липсата на яснота относно съществените елементи на сделката – предмет и договорна цена, компрометира наличието на реално правоотношение по смисъла на цитираната практика на СЕС.

По силата на договор за услуга от 15.01.2017 г. [фирма], в качеството му на възложител, е възложило на наемодателя си в [населено място] [фирма], като изпълнител, следната услуга: *ползване на складови площи* в [населено място],

[община], бивш Стопански двор, за товарене, разтоварване, съхранение на суровини и материали, които се използват в леярството и други промишлености, *като могат да се извършват допълнително необходими операции като: натрошаване, пресяване, нарязване, полиране, почистване, пакетиране и други, за което се използват съоръженията на изпълнителя* [фирма].

Изложеното е доказателство, че фактурираните услуги по преработка на суровини и материали са предмет на договорни отношения с други доставчици (това обстоятелство се установява и от приета по делото счетоводна експертиза), които услуги се извършват на място в наетия от жалбоподателя имот, включително по силата на договор с неговия собственик [фирма]. Изрично е записано в този договор, че се допуска на територията допълнително необходимите операции да се извършват със *съоръженията на изпълнителя* и от други фирми, т.е. на наетата от жалбоподателя територия са монтирани съоръжения на изпълнителя [фирма], предмет на договорни отношения между него и жалбоподателя, които следва да се ползват освен въз основа на визириания договор от 15.01.2017 г., така и от други фирми.

При тези данни по делото са логични очакванията на приходните органи да се установи по категоричен и несъмнен начин, че изпълнението на услугите е осъществено именно от издателите на спорните фактури, като материалноправно основание за ползване на ДК, вкл. че доставчиците са транспортирали работници до [населено място], които реално са взели участие при изпълнението на спорните услуги.

Използваната конструкция, при която жалбоподателят е наел складове и съоръжения за осъществяване на услуги, които са основен негов предмет на дейност, а наема външни лица за изпълнение на тези услуги в наетия от него имот, е икономически и житейски нелогична. Обосновано в този случай, вкл. съобразно общото разпределение на доказателствената тежест по чл.154, ал.1 ГПК, жалбоподателят следва да проведе пълно доказване на благоприятния за него факт, че тези услуги са изпълнени от спорните доставчици на база реално съществуващо правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на предоставената услуга и при наличие на пряка връзка между доставената услуга и получената насрещна престация. В случая, съвкупната преценка на събраните по делото доказателства не навеждат на този извод, вкл. представеният договор от 01.11.2016 г., спорните фактури и придружаващите ги ППП с идентично на фактурите съдържание, тъй като същите не съдържат данни за количеството на материалите, предмет на услугата, респ. начина на формиране на нейната стойност.

Допълнителен аргумент в тази насока е категорично установената по делото *липса на плащане*. Според приета по делото ССЕ, към фактури с №№ [ЕГН] от 04.11.2016 г., [ЕГН] от 09.01.2017 г., [ЕГН] от 13.02.2017 г., [ЕГН] от 01.03.2018 г., [ЕГН] от 09.04.2018 г. и [ЕГН] от 19.04.2018 г. има приложени фискални касови бонове, но вещото лице не се установило осчетоводяване за плащане в брой /от смет. сметка 501 Каса в лв./. За останалите фактури от този доставчик не са установени ефективни разплащания и осчетоводяване от парични сметки.

Липсата на данни за плащане в брой се установява е от констатираното в хода на ревизията разминаване на данните за номерата на фискалните устройства (ФУ). Към

фактурите са приложени фискални бонове с данни за ФУ №DY357913 и ФП №36452469. Установено е, че доставчикът има регистрирано едно фискално устройство, с промяна във фискалната памет, както следва: 1. С рег. №3625266, въведено в експлоатация и свързано със сървъра на НАП на 19.03.2015 г., с №ФУ DY378113 и №ФП 36488248, deregистрирано на 26.04.2018 г.; 2. С рег. №3916680, въведено в експлоатация и свързано със сървъра на НАП на 27.04.2018 г., с №ФУ DY378113 и №ФП 36553760. Т.е. номерата на ФУ не съвпадат, а при извършена справка в ИС „Фискални проверки“ е установено, че ФУ с №DY357913 не съществува. Изложеното е категорично указание за използването на документи, на които не съответстват реални стопански операции, което бламира добросъвестността на ревизираното дружество.

Вещото лице не е установило публикувани ГФО за 2017 г. и 2018 г. от този доставчик и потвърждава, че за периода от м. 11.2016 г. до м. 07.2018 г. [фирма] е имало общо три действащи трудови договори, сключени съответно с един мъж на длъжност „технически изпълнител“ и с две жени – „общ работник“ и „координатор дейности“, съответно не е отразявало фактури и кредитни известия с получател [фирма], нито фактури с номерации в посочения диапазон, в дневниците за продажби за данъчните периоди от м. 11.2016 г. до м. 07.2018 г.

Нещо повече, самият доставчик е предоставил декларация в хода на насрещната проверка, че не е издавал никакви фактури на [фирма] за периода от м. 11.2016 г. до момента.

Съвкупната преценка на всички гореописани факти и обстоятелства категорично потвърждава извода на приходните органи за липса на реални доставки на стоки и услуги по спорните фактури, поради което правилно и законосъобразно на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС му е отказано правото на приспадане на данъчен кредит.

Следва да се сподели като правилно становището на приходните органи, че правото на приспадане на ДК по принцип е свързано с действително извършване на облагаема доставка и упражняването на това право не обхваща ДДС, само защото е начислен във фактура (т.30 от решение по дело С-642/11 С.). Различен извод не следва и от установеното счетоводно отразяване на фактурите при жалбоподателя, тъй като счетоводството е производно и отчитането в него на първични документи, на които не съответстват реални стопански операции, не им придава достоверност.

Участието на жалбоподателя в документално оформление на отношенията, без на същите да съответстват реални стопански операции, е указание за неговата недобросъвестност. Когато липсата на доставка произтича от собствените действия на получателя по доставката, същият е невъзможно да не знае, че доставката е недействителна, поради което не е необходимо да се установява и допълнителен субективен елемент на злоупотреба или данъчна измама с ДДС, както необосновано се поддържа в жалбата.

На основание чл.160, ал.1 ДОПК е дължимо отхвърляне на оспорването в тази му част.

**4.** За данъчните периоди м. 09.2018 г. и м. 10.2018 г., ревизираното дружество е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 6\_091,00 лв. по 7 фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК]. Същите са с предмет на доставките: никел, ферохром, силикокалций. Данните за фактурите /номер, дата, данъчна основа, данък върху добавената стойност и предмет/ са описани в таблица на стр. 42 и 43 от



РД.

Съдът приема, че допълнително представените от жалбоподателя в молба от 02.07.2021 г. приемо-предавателни протоколи към фактурите не съдържат данни за конкретните физически лица, между които е осъществено приемо-предаване от името на търговците, което е в противоречие със задължението им по чл.302 ТЗ. Съдът намира за неприложима разпоредбата на чл.301 ТЗ, тъй като в случая изцяло липсват данни за реално осъществени търговски операции, вкл. данни същите да са осъществени от трето лице без представителна власт. Получателят по фактура е заинтересован да упражни правото си на приспадане на данъчен кредит по нея, поради което е немислимо осъществяването на хипотезата на противопоставяне по смисъла на чл.301 ТЗ.

Посочените във фактурите значителни количества промишлени стоки – между 500 кг и 900 кг предполагат оставяне на одитна следа относно техния транспорт и съхранение, каквито в случая липсват. По писмено обяснение на ревизираното дружество, стоките се съхраняват в склада в [населено място], за което не са представени складови бележки или други документи за приемане, съхранение и изписване на материали, още повече при невъзможност да се проследи стоковият поток поради родово определения характер на стоките, потвърдено от ССЕ (л.184 от делото).

Приетата по делото съдебно-счетоводна експертиза (ССЕ), която съдът кредитира като компетентно изготвена и неоспорена от страните, потвърждава *липсата на разплащане* по спорните фактури. Вещото лице е установило, че по фактура № [ЕГН]/14.09.2018 г. е осчетоводено разплащане по банков път, но не е представено банково бордеро, поради което твърдяното разплащане следва да се приеме за недоказано. Допълнително представеното такова на л.258 от делото не оборва съвкупната преценка на другите установени по делото факти и обстоятелства за този доставчик. Назначеното по делото вещо лице не е установило публикувани ГФО на доставчика, което е указание за липса на реална икономическа дейност при него.

Доставчикът не е открит, както в хода на ревизията, така и от назначения по делото експерт. При извършени проверки в информационните масиви на НАП е установено, че: регистрацията на [фирма] по ЗДДС е прекратена на основание чл. 176 от ЗДДС, считано от 06.03.2019 г.; в подаденото единствено уведомление по чл. 62 от КТ е посочена основна дейност „Неспециализирана търговия на едро“ и са декларирани данни за назначено *едно лице* на длъжност „работник“; подадени са декларации обр. 1 и обр. 6 за м. 07.2018 г. и м. 10.2018 г., но декларираните задължения не са внесени. В дневниците за продажби за данъчните периоди от м. 10.2018 г. до м. 01.2019 г. /последно подадена СД/ доставчикът не е отразил фактури с получател [фирма], нито са включени фактури с номерации в диапазона от №[ЕГН] до №[ЕГН] /отразени са такива с номера в диапазона от №564 до №848/. На [фирма] е извършена ревизия по ЗДДС за периодите от 01.05.2018 г. до 31.08.2018 г., приключила с издаването на РА №Р-22220218005848-091-001 от 14.01.2019 г., с който са установени задължения над 685 хил. лв., непогасени към момента.

Съвкупната преценка на така установените обстоятелства е указание, че доставчикът не осъществява реална икономическа дейност – не притежава складови и търговски обекти, няма назначени работници, не осъществява разплащания. Изложеното, както и пълната липса на плащане по спорните фактури, правилно са навели приходните органи на извод единствено за документално оформление на правоотношенията, при

което [фирма] не е действителният доставчик на посочените във фактурите стоки. Релевантни са съображенията за недобросъвестност на ревизираното дружество, изложени при предходните доставчици, които не следва да се преповтарят.

По изложените съображения, правилно и законосъобразно на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, на [фирма] е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 6\_091,00 лв. по издадените от [фирма] фактури. Дължимо е отхвърляне на оспорването и в тази му част.

**5.** За данъчните периоди м. 11.2018 г. и м. 12.2018 г. ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 31\_863,94 лв. по **21 фактури**, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК]. Същите са с предмет на доставките: натрошаване феросилиций, смилане навъглеродител, натрошаване навъглеродител, смилане /без да е посочен вид на материала/, феросилиций, пресяване навъглеродител, калай, нарязване никел, опаковане и палетиране, никел. Данните за фактурите /номер, дата, данъчна основа, данък върху добавената стойност и предмет/ са описани в таблица на стр. 44 и 45 от РД.

Представен е договор за услуга от 01.11.2018 г. с предмет: натрошаване, пресяване, нарязване, опаковане, шлайфане, полиране и др. на суровини и материали, която дейност се извършва в [населено място], бивш Стопански двор. Не е посочено дължимото възнаграждение, а единствено, че същото е в размера, посочен във фактура. С това съдът приема, че не може да се установи наличие на реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на предоставената услуга. Липсват данни как е формирана стойността на услугата, което бламира наличието на реално правоотношение при липса на един от съществените негови елементи – договорната цена. Относими са доводите, изложени относно доставчика [фирма], които не следва да се преповтарят.

По нито една от спорните фактури вещото лице не е установило плащане. Не е установило публикувани ГФО на доставчика. Установено е, че през 2018 г. [фирма] не е разполагало с персонал на трудов договор. От представената обратна ведомост на [фирма] за периода от 01.01.2018 г. до 31.12.2018 г. е видно, че дружеството не разполага с ДМА и персонал. Това е основание за извод, че доставчикът не осъществява реална икономическа дейност – не притежава складови и търговски обекти, няма назначени работници, не осъществява разплащания. Изложеното, както и пълната липса на плащане по спорните фактури, правилно са навели приходните органи на извод единствено за документално оформление на правоотношенията, при което [фирма] не е действителният доставчик на посочените във фактурите стоки и услуги. Релевантни са съображенията за недобросъвестност на ревизираното дружество, изложени при предходните доставчици, които не следва да се преповтарят.

Относно допълнително представените с молба на жалбоподателя от 02.07.2021 г. фактури и приемо-предавателни протоколи към тях, съдът съобразява, че въз основа на тях не може да се установи начина на формиране на договорната стойност на процесните услуги, респ. дали договореното възнаграждение представлява действителната равностойност на предоставената услуга (т. 29 от Решение на СЕС от 27.03.2014 г. по дело C-151/13 Le R. d`Or). Нито един от представените документи не съдържа данни за начина на формиране на стойността на услугата. Предвид извършването ѝ в наета от жалбоподателя складова база е логично очакването на

приходните органи за наличие на одитна следа от превоз на работници до там, доказателства за което не са ангажирани. Допълнително представените от жалбоподателя в молба от 02.07.2021 г. приемо-предавателни протоколи към фактурите не съдържат данни за конкретните физически лица, между които е осъществено приемо-предаване от името на търговците, което е в противоречие със задължението им по чл.302 ТЗ. Тези обстоятелства, както и идентичният начин на оформление на документите с всички спорни доставчици, са указание единствено за документално оформление на правоотношенията, на които не съответстват реални стопански операции, вкл. при изрична декларация на доставчика [фирма], че не е издавал фактури към ревизираното дружество.

С оглед така направените констатации, правилно и законосъобразно на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, на ревизираното лице е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 31\_863,94 лв. по издадените от [фирма] фактури. Дължимо е отхвърляне на оспорването и в тази му част.

**6.** За данъчен период м. 03.2019 г. ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 10 694,00 лв. по 10 фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК]. Същите са с предмет на доставките: натрошаване феросилиций, пресяване навъглеродител, натрошаване ферофосфор, опаковане феросилиций, натрошаване фероманган, шлайфане дюзи, опаковане навъглеродител. Данните за фактурите са отразени на стр. 48 и 49 от РД.

Спорните фактури са с предмет: опаковане и палетизиране на навъглеродител/феросилиций, шлайфане на графитни дози, натрошаване на фероманган/феросилиций/ферофосфор, пресяване на графитни пелети/навъглеродител. Фактурите са придружени с приемо-предавателни протоколи, в които е посочено, че материалите са предадени в [населено място], склад в Стопански двор.

Въз основа на представените фактури и ППП съдът приема, че по отношение на фактурираните доставки на услуги не може да се установи начина на формиране на договорната им стойност, респ. дали договореното възнаграждение представлява действителната равностойност на предоставената услуга (т. 29 от Решение на СЕС от 27.03.2014 г. по дело C-151/13 Le R. d`Or). Нито един от представените документи не съдържа данни за начина на формиране на стойността на услугата. Предвид извършването ѝ в наета от жалбоподателя складова база е логично очакването на приходните органи за наличие на одитна следа от превоз на работници до там, доказателства за което не са ангажирани.

При липса на писмен договор (като форма за доказване) не може да се установи, че при възлагане на услугата страните са договорили по достатъчно конкретен начин вида ѝ и дължимия резултат.

Назначеното по делото вещо лице не е установило документи за разплащания по фактурите и осчетоводяването на такива. Не е установило публикувани ГФО на доставчика. Съгласно ПИНП № П-22220319146910-141-001/07.02.2020 г., съставен от ТД на НАП [населено място] за „Е. Г. С.” Е. е установено, че в дневниците за продажби на доставчика за ревизирания период не са отразени спорните фактури, издадени към [фирма], но жалбоподателят е приспаднал ДК по тях. Ето защо е неоснователно възражението му, че ДДС по тях ще бъде заплатен два пъти – от доставчика и от получателя.

При така установената фактическа обстановка, невъзможност да се установи начина

на договоряне на конкретна услуга и начина на формиране на стойността ѝ, както и пълна липса на плащане, изводите на приходните органи за липса на реални доставки е правилен и законосъобразен. Относими са мотивите, изложени при предходните доставчици, които не следва да се преповтарят.

Дължимо е отхвърляне на оспорването и в тази му част.

Съобразно изложените мотиви в частта по ЗДДС, правилен и законосъобразен е изводът в оспорения РА в частта по ЗКПО. Липсата на реални стопански операции по фактурите, издадени от спорните доставчици на услуги, правилно е квалифицирана от приходните органи като основание по чл. 10, ал. 1, вр. чл. 26, т. 2 ЗКПО, както и като отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл.16, ал.2, т.4 ЗКПО, даващи основание за коригиране на финансовия резултат. След като по делото е безспорно установено, че са отчетени разходи, които не са направени, то основаниято за тяхната корекция е по чл.16, ал.2, т.4 ЗКПО. Така издадените фактури не отразяват вярно стопанските операции, с оглед на което и на основание чл. 26, т. 2 ЗКПО разходите по тях не се признават за данъчни цели.

След като не е установено действителното осъществяване на услугите от посочените доставчици, то обективно невъзможно е получателят да е вложил същите в следващи облагаеми доставки и да е реализирал последващи съпоставими приходи, които да бъдат признати при определяне на финансовия резултат (в този смисъл са решение № 13421 от 7.11.2017 г. на I-во отделение на ВАС по адм. д. № 258/2017 г., решение № 5683 от 12.05.2021 г. по адм. д. № 1139/2021 г., VIII отд. на ВАС, решение № 894 от 25.01.2021 г. по адм. д. № 9531/2020 г., I отд. на ВАС, решение № 4286 от 02.04.2021 г. по адм. д. № 9552/2020 г., VIII ОТД. на вас и др.). Доводите на жалбоподателя за необходимост от установяване на документно престъпление не намират опора в закона, тъй като по силата на чл.10, ал.1 ЗКПО освен наличието на редовно съставен първичен счетоводен документ, за документалната обосновааност на счетоводните разходи е необходимо този документ да отразява вярно стопанската операция. Именно това условие не е изпълнено в случаите на доказана липса на реални доставки на услуги.

Дължимо е отхвърляне на оспорването и в тази му част.

При този изход на спора и на основание чл.161, ал.1 ДОПК на ответника се дължи юрисконсултско възнаграждение съобразно обжалваемия интерес от 175 938.02 лв., или възнаграждение в размер на 4289.38 лв. съгласно чл.8, ал.1, т.5 от Наредба № 1 / 2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Водим от горното АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, I-во отделение, 69-и състав,

**Р Е Ш И :**

**ОТХВЪРЛЯ ИЗЦЯЛО** жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес] и съдебен адрес [населено място], [улица], офис 4, чрез адв. Т. Т., срещу Ревизионен акт №Р-22221519004166-091-001 от 03.07.2020 г., издаден от Т. Б. Г. - орган, възложил ревизията, и М. П. Б. – ръководител на ревизията, в частта, потвърдена с Решение № 1941 от 21.12.2020 г. на директора на ДОДОП [населено място] относно установени допълнителни задължения по ЗДДС общо в размер на 124 562,42 лв., произтичащи от отказано право

на приспадане на данъчен кредит в същия размер и лихви за забава в размер на 31 223,59 лв., както и корпоративен данък по ЗКПО за 2016 г., 2017 г. и 2018 г. общо в размер на 16 954,89 лв. и лихви в размер на 3 197,12 лв., или общо допълнително установени задължения в размер на 175 938.02 лв.

**ОСЪЖДА** [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес] да заплати на Дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП [населено място] юрисконсултско възнаграждение в размер на 4289.38 лв.

Решението може да се обжалва в 14 дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред ВАС на РБ.

**СЪДИЯ:**