

# РЕШЕНИЕ

№ 787

гр. София, 10.02.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 55 състав,**  
в публично заседание на 28.01.2020 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Диана Стамболова**

при участието на секретаря Антонина Бикова, като разгледа дело номер **6433** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.  
Образувано е по жалба от „П.“ – О. – [населено място], представлявано от управителя К. В. срещу Ревизионен акт № Р-22221018002038-091-001/11.01.2019г., потвърден с Решение № 557/01.04.2019г., издадено от Директор на Дирекция "ОДОП" С., с който на дружеството са определени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в размер на 68 770.12 лв. ведно с начислените лихви за забава в размер на 19 724.07 лв. и корпоративен данък Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ в размер на 32 525.02 лв. и начислените лихви за забава в размер на 7 173.81 лв. Жалбоподателят оспорва извършените корекции като счита, че правото на приспадане на данъчен кредит е в зависимост единствено от пряката доставка, по която се претендира, а не от всяка друга доставка на същата стока или услуга, осъществена между други лица, явяваща се предходна по отношение на спорната. Поради това намира, че произходът на стоката не е сред изискванията на ЗДДС за признаване правото на данъчен кредит, както и липсата на кадрова, техническа и материална обезпеченост на предходните му доставчици. Счита, че наличието на фактурите и всички факти, обстоятелства и доказателства установяват, че всяка от оспорените доставки е реално осъществена и стоките и услугите са реално получени от дружеството. С доводи за материална незаконосъобразност и немотивираност на обжалвания административен акт, моли за неговата отмяна.  
В съдебно заседание и по съществуващото на спора, жалбоподателят чрез управителя К. В.

и пълномощника си адв. Г. Г. поддържа жалбата на изложените в нея основания и моли съда да я уважи. Претендира присъждане на направените по делото разноски.

Ответната страна Директорът на Дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП чрез процесуалния си представител оспорва жалбата и моли съда да я отхвърли като неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Жалбата е депозирана в срока по чл.156, ал.1 от ДОПК, от активно процесуално легитимирано лице, срещу подлежащ на оспорване акт и след изчерпване на задължителния административен ред за обжалване, с оглед на което, съдът приема, че правото на жалба е надлежно упражнено и депозираната жалба като редовна и допустима подлежи на разглеждане по същество.

Съдът, като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства, становищата на страните и съобрази приложимия закон, намира за установено от фактическа страна следното:

Производството по издаване на обжалвания РА е започнало въз основа на заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/№ №Р-22221018002038-020-001/05.04.2018., връчена по електронен път на 16.04.2018 г., изменена със заповед №22221018002038-020-002/11.07.2018., издадени от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., с която е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по ЗДДС за периодите от 01.02.2014г. до 31.12.2017г. и корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за периодите от 01.01.2014 г. до 31.12.2017г. Цитираните заповеди са връчени по реда на чл. 29, ал. 4, във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК. Органът, възложил ревизията е оправомощен със заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221018002038-092-001/28.09.2018г., връчен по електронен път на 28.09.2018г. В законовоопределения срок, ревизирият субект е упражнил правото си по чл. 117, ал. 5 от ДОПК и срещу издадения РД е подадено писмено възражение с вх. №53-00-1633#1/16.11.2018г., придружено от доказателства. Възраженията са обсъдени в РА и приети за неоснователни.

Ревизията приключва с РА №22221018002038-091-01/11.01.2019г., издаден от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и А. К. К., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 07.01.2018 г.

Процесната ревизия е първа за спорните периоди.

С РА са установени допълнително задължения в размер на 101 295.14 лв. и лихви за забава общо в размер на 26 897.88 лв. в т. ч.: корпоративен данък в размер на 32 525.02 лв. за периодите от 2014 г. до 2017 г. и лихви в размер на 7 173.81 лв., както и ДДС в размер на общо в размер на 68 770.12 лв. за ревизираните данъчни периоди от м.02.2014 г. до м. 06.2014 г., м.08.2014 г., от м. 08.2015 г. до м. 12.2015 г., от м. 03.2016г. до м. 04.2016 г., от м.06.2016 г. до м. 07. 2016 г., м. 09.2016 г., м. 11.2016 г., от м. 01.2017г. до м. 02.2017 г., м. 05.2017 г., от м. 07.2017 г. до м. 09.2017 г. Задълженията по ЗДДС произтичат от отказано право на приспадане на данъчен кредит за посочените периоди по фактури, описани подробно в РД и от съответните лихви за забава в размер на 19 089.90 лв., както и от лихви за данъчните периоди м. 10 и м.11.2014 г. и м. 05.2016 г., произтичаща от деклариран и невнесен ДДС както и от

непризната процедура по приспадане след извършените корекции на начисления ДДС с РА.

В хода на ревизията са предприети редица процесуални действия, подробно описани в РД. С цел законосъобразното определяне на данъчните задължения на ревизирания субект и на основание чл. 37, ал. 3 и чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице са връчени две искания за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221018002038-040-001/11.04.2018г. и №Р-22221018002038-040-002/09.07.2018г., в отговор на които от дружеството са представени документи по опис. На основание чл. 12, ал. 1, т. 6 от ДОПК е извършена проверка на счетоводната и търговска документация за ревизирания период.

Констатирано е, че дружеството извършва рекламна дейност през ревизирания период.

На основание чл. 45 от ДОПК, са извършени насрещни проверки на други задължени лица – доставчици на ревизираното дружество: [фирма], ЕИК 20361061; [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК], /предишно наименование [фирма]; [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма],[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма],[ЕИК]. Установените при проверките резултати, обективирани в протоколи, са описани в РД, който на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК се явява неразделна част от РА. За целите на проверките са изготвени ИПДПОЗЛ, като същите са връчени по електронен път, чрез активиране на електронна препратка и по реда на чл. 32 от ДОПК. От дружествата са изискани да представят процесните фактури; документи, удостоверяващи начина на плащане, приемо-предавателни протоколи, транспорт и съхранение за стоките, а за услугите договор и анекси, вид, място/обект, точен адрес на обекта и дата на извършване на услугата; приемо-предавателен протокол за предаване на завършената услуга; информация за начина на калкулиране на цената на услугата и нейните елементи –материали, труд и др.; отчетност на разходите; лицата извършили услугите, подизпълнители, вложени материали и други. Представените от доставчиците документи, са описани в РД. Констатирано е, че предмет на доставките са различни видове рекламни услуги.

С протокол №1259703/31.08.2018г. са присъединени към ревизионното производство издадените РД и РА на [фирма], [фирма] и [фирма], /предишно наименование [фирма]/.

След анализ на събраните доказателства е прието, че за жалбоподателя не е налице право на данъчен кредит по фактурите за доставка на рекламни услуги и стоки от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], ЕИК[ЕИК] и на [фирма]. В резултат на установеното в хода на ревизията не е признато претендираното от ревизираното дружество право на приспадане на данъчен кредит, както следва:

1. Отказано е правото на данъчен кредит в размер на 17 202.78 лв. по 11 фактури, издадени от [фирма] за данъчни периоди м. 10, м. 11 и м. 12 на 2015 г. и данъчен кредит в размер на 17 716.20 лв. по 8 фактури, издадени от [фирма] за периодите м. 08.2015 г., м.09.2015 г. и м. 03.2016 г.

Проверки на тези доставчици не са извършени, доколкото е установено, че е починал управителя Т. Г. Г. на 17.01.2016г. При извършена справка в Търговския регистър на Агенция по вписвания към Министерство на правосъдието е установено, че няма обявени наследници и правоприменици на [фирма], а [фирма] е обявено в ликвидация.

Отказаното правото на данъчен кредит е обосновано с установени данни от проверки в информационната система на НАП и документи, представени от ревизираното лице, имащи отношение към правото на данъчен кредит. Видно от описаните фактури предмет на доставките са изработка и продажба на рекламни материали и различни видове рекламни услуги: производство на e-tool, печат на листовки, печат на ламинирани брошури лукс, поддръжка на фейсбук реклама, производство на 3D банери, разработка на идейна концепция, наем банери, разработка на микросайт.

От ревизираното лице по доставките от [фирма] са представени договор за реклама, получените фактури, документи за извършено плащане по банков път, приемо-предавателни протоколи. Съгласно ангажирания договор за реклама от 01.10.2015г., сключен между [фирма], поръчващ и [фирма], изпълнител, е договорено изработка на идейна концепция, производство на 3 D банери, печат на ламинирани брошури лукс със срок – 30.10.2015г., като материалите за изработката ще бъдат предоставени от изпълнителя.

По доставките от [фирма] от ревизираното лице са представени фактури, документи за извършено плащане по банков път, приемо-предавателни протоколи и следните договори:

-договор за реклама от 03.08.2015г., съгласно който [фирма], изпълнител се задължава на свой риск и срещу възнаграждение да извърши дизайн, изработка и печат на рекламни материали в срок до 31.08.2015 г. Проектът за изпълнение и материалите за изработка ще бъдат предоставени от изпълнителя.

-договор за наем на билборд от 03.08.2015г., съгласно който [фирма] в качеството на наемодател предоставя 5 билборда за срок от 03.08.2015 г. до 31.08.2015 г. Наемателят се задължава да стопанисва наетия билборд и да заплати договорения наем за 1 месец в размер на 13 650.00 лв. с включен ДДС;

-договор за реклама от 01.03.2016г., съгласно който [фирма], изпълнител, представлявано от Т. Г. се задължава срещу възнаграждение да извърши печат на изработка на 3Д анимация, фейсбук реклама, печат и дизайн на брошури, изработка на е-Т., адаптация на I., производство на W. банери. Срокът на договора е до 30.03.2016 г. и е подписан от двете страни, като е установено, че от страна на ревизираното лице положението под подпис под договора не е на управителя Т. Г.. Ревизиращите са приели, че това е документ с невярно съдържание, тъй като представляващият [фирма] към посочената дата на подписване на договора и договаряне на условията е починал, а дружеството няма упълномощени лица и лица, които да са приели наследството. Освен това са констатирани, че са налице 3 фактури, издадени от това дружество след смъртта на едноличния собственик и управител на дружеството, както следва: фактура №999000014/14.03.2016г., фактура №99990000015/16.03.2016г. и фактура №999900000016/18.03.2016г. с получател [фирма]. Във връзка с тази констатация са посочили, че във фактурите е вписано, че са съставени и подписани от управителя, който е починал на 17.01.2016 г. и няма други лица, които да са приели наследството. Отделно от горното, органите по приходите са констатирани, че по данни на програмен продукт /ПП/ Фискални устройства на НАП, дружеството, издател на фактурите има регистриран електронен касов апарат с фискална памет /ЕКАФП/ в обект за продажба на автомобили и мотоциклети.

При извършена проверка в С. на НАП, регистър на трудови договори ревизиращите са констатирани, че [фирма] и [фирма] нямат наети лица по трудов договор. Не са наемани и лица, работещи без трудово правоотношение, няма деклариранни данни в

подадени Справки по чл. 73 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за периода. Констатирано е, че и двете дружества не са подали годишни данъчни декларации /Г./ по чл. 92 от ЗКПО за 2015 г. и 2016 г. не са декларирали извършването на независима икономическа дейност за периода.

Същите факти и обстоятелства са установени и при описаните от ревизиращите резултати, установени при извършената по ЗДДС ревизия на [фирма]. Съгласно издадения РА №Р-22221216000127-091-001/08.01.2018г., са извършени насрещни проверки на клиенти и доставчици на ревизираното лице, в това число и на доставчика [фирма]. По доставките, за които е ползван данъчен кредит от [фирма] /в т.ч. [фирма]/ е прието, че липсват доказателства за предмета на сделките – стоки или услуги, къде са доставени стоките, кой ги е доставил, с какъв транспорт са доставени, какви услуги са доставени, използвани ли са за облагаеми доставки в рамките на икономическата дейност на лицето. Поради непредставяне на документи при проверките и от ревизираното лице е направен извод, че не са установени реално извършени доставки и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС не е признато правото на данъчен кредит.

2.Отказано е правото на данъчен кредит в размер на 6 575.04 лв. по 42 фактури за доставки, издадени от [фирма] /с предишно наименование [фирма]/ за данъчни периоди от м. 02.2014г. до м. 08.2014 г.

С писмо вх. №53-00-1392-1/31.05.2018г. и допълнително с вх. №53-00-1633/14.06.2018г., от дружеството са представени документи по доставките - фактури, приемо-предавателни протоколи, рамков договор, договор за наем, 4 трудови договора на длъжности продавач и служебна позиция. Ревизиращите са констатирани, че предмет на доставките по описаните фактури са продажба на стоки: адаптер, тонер, системна платка компютри и други компютърни компоненти. Посочили са, че фактурите са осчетоводени по дебита на сметка 602/2 „Разходи за външни услуги/По рекламни кампании“.

Съгласно представения рамков договор от 27.08.2013г., сключен между [фирма] - доставчик и [фирма] - търговец, доставчикът приема да доставя, а търговецът да купува стоки, които ще продава или ще използва за собствено употребление. Според договора, доставчикът изпраща информация по електронна поща или по телефон за актуалните цени на стоките, а търговецът заявява продуктите след предварителна консултация с доставчика. Предаването на стоките става в обекта на доставчика и се получава лично от търговеца. Във връзка с това, дружеството е декларирало, че е извършвало продажбите от нает магазин на адрес: [населено място], [улица], за което е представен договор за наем на магазин от 01.07.2013г., сключен между Я. Л. Д., Д. Л. Д. - М. и Л. А. Д., в качеството на наемодател.

Приходният орган е отбелязал, че са представени копия на фактури и приемо-предавателни протоколи на предходните доставчици [фирма],[ЕИК] /компютърни компоненти и материали по опис/, [фирма], ЕИК[ЕИК] /доставка на офис консумативи по опис/, [фирма],[ЕИК]/доставка на компютърни компоненти и канцеларски материали/, [фирма], ЕИК[ЕИК]/компютърни компоненти/. При извършена проверка в информационните регистри на НАП е констатирано, че тези дружества са с прекратена регистрация по ЗДДС.

От ревизираното лице са представени всички фактури издадени от [фирма] /с предишно наименование [фирма]/, фискални бонове за извършено плащане, приемо-предавателни протоколи, но те не съдържат конкретна информация за лицата предали

и получили стоките и мястото на предаване. Направен е извод, че събраните доказателства от извършената насрещна проверка и проверката в информационния масив на НАП не доказват извършване на доставките към [фирма] през ревизирания период. Ревизиращият екип се е позовал на чл. 37, ал. 4 от ДОПК и е приел, че такива доказателства не съществуват.

Допълнително е установено, че дружеството има невнесени данъчно осигурителни задължения в големи размери и има извършена ревизия по ЗДДС за периодите: от 01.02.2014г. до 30.04.2015г. При извършената ревизия, документирана с РА №Р-22221415003993-091-001/29.01.2016г., на база събраните доказателства е установено, че деклариранияте от [фирма] /с предишно наименование [фирма]/ в дневниците за продажби фактури са издадени без основание и ДДС е начислен неправомерно и по тях липсват реално осъществени доставки и за получателите им. От горепосочените доставчици на [фирма] /с предишно наименование [фирма]/ не са доказани и признати предходните доставки.

3. Отказано е правото на данъчен кредит:

- в размер на 5 194.00 лв. по 9 фактури, издадени от [фирма] за периодите м. 07.2017 г., м. 08.2017 г. и м. 09.2017 г.;
- в размер на 14 558.00 лв. по 14 фактури, издадени от [фирма], за периодите м. 06.2016 г., м. 07.2016 г., м. 09.2016 г. и м. 11.2016 г.;
- в размер на 3 504.00 лв. по 6 фактури, издадени от [фирма] за периодите м. 01.2017 г., м. 02.2017 г. и м. 05.2017 г.;
- в размер на 4 020.00 лв. по 3 фактури, издадени от [фирма] за периода м. 04.2016 г.

Предмет на доставките са рекламни услуги: програмиране на уебсайт, концепция, дизайн и предпечат на билети, производство на рекламни материали, поддръжка на уебсайт, месечна поддръжка на фейсбук, дизайн, предпечат и печат на рекламни материали, изработка на Е-тоол и други.

В хода на проверките на [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] са връчени ИПДПОЗЛ по реда на чл. 32 от ДОПК, но до съставяне на протоколите и издаване на РД, от дружествата не са представени никакви доказателства. Органите по приходите са извършили проверки в ПП V. 14, при които са констатирани, че цитираните фактури са отразени в СД и дневниците за съответните периоди. В регистър на трудовите договори не са установени данни за наети лица по трудов договор в гореизброените дружества, нито данни за наети лица по гражданско правоотношение. Констатирано е, че дружествата са с прекратена регистрация по ЗДДС след издаване на процесните фактури и [фирма], [фирма], [фирма] не са подавали Г. по чл. 92 от ЗКПО за 2017г., т. е. не са декларирали дейност за периодите на издадените от тях фактури. Установено е, че имат задължения по влезли в сила РА.

Във връзка с доставките от [фирма] Е., С. Б. Г. "Е.", [фирма] и [фирма]

от ревизираното лице са представени всички фактури, приемо-предавателни протоколи и банкови извлечения за извършено плащане.

По отношение на [фирма] от ревизираното дружество са представени договори за реклама:

- от 20.06.2016г., с който [фирма]- изпълнител, се задължава да извърши на свой риск срещу възнаграждение поддръжка на фейсбук страница, интернет реклама, изработка на Е-Т., изработка на компютърна анимация. Срок на договора 30.06.2016 г.;

- от 01.09.2016г., съгласно който [фирма]- изпълнител, се задължава да извърши на свой риск срещу възнаграждение адаптация на интернет сайт, изработка и печат на винилен плат, печат на брошури, визитки, папки, промени по приложения, наем на външна реклама, изработка на е-tool, поддръжка на фейсбук страници, създаване на рекламни текстове. Срокът за изпълнение е 30.09.2016 г.

- от 01.11.2016 г., съгласно който [фирма]- изпълнител, се задължава да извърши на свой риск срещу възнаграждение дизайн и предпечат на каталози, папки и винилни транспаранти, поддръжка на сайт и реклама във фейсбук.

По отношение на [фирма], ревизираното дружество е представило договор за реклама от 05.01.2017г., съгласно който изпълнителят [фирма] се задължава да извърши на свой риск срещу възнаграждение разработка на сценарий и стироборд за ТВ клип, дизайн на KV3, дизайн и разработка на рекламни материали. Срок за изпълнение 31.01.2017г. Съгласно представения договор, изработването на проекта за изпълнение на поръчаното и материалите за изработката ще бъдат предоставени от изпълнителя, който отговаря за тяхното добро качество.

По отношение на [фирма] от ревизираното лице е представен и договор за реклама от 01.04.2016 г., съгласно който [фирма]- изпълнител, се задължава да извърши на свой риск срещу възнаграждение изработка на уеб сайт и Е-Т., изработка на приложения, фейсбук поддръжка. Срокът за изпълнение е 30.04.2016г. и съгласно договора, изработката ще се осъществи със средства и материали на изпълнителя. Ревизиращите са отбелязали, че дружеството, сочено за доставчик на описаните рекламни услуги, е декларирало дейност „търговия с месо и месни продукти“, а последния Z-отчет от декларираното фискално устройство е с дата 29.11.2016 г., департамент – хранителни продукти.

Органите по приходите са връчили ИПДПОЗЛ №P-22221018002038-040-002/09.07.2018г. на [фирма], с което са уведомили ревизираното лице, че във връзка с извършването на насрещните проверки на цитираните дружества същите не могат да бъдат

открити на декларираните адреси на дружествата, поради което е изискано предоставяне на информация за установяване на контакт с цитираните дружества и съдействие за откриването им. Повторно е изискано представянето на притежаваните от [фирма] документи, свързани с доставките от цитираните дружества, но такива не са представени. Получени са писмени обяснения от [фирма] с вх. №Р-22221018002038-ПРД-001-И/17.07.2018г., в които е посочено, че няма контакт с цитираните дружества, а и в по-голямата част от всичките си контрагенти като подизпълнители никога или в много редки случаи са имали контакт на място в техен или друг офис, тъй като това не е необходимо. Заявено е, че всички налични документи на дружеството по цитираните доставки вече са предоставени на ревизирия екип по ИПДПОЗЛ №П-22221018002038-040-001/05.04.2018г.

При така направените констатации и събраните доказателства, както и допълнително представените, преди издаване на РА документи, органите по приходите са приели, че въпреки издаването на фактури, приемо-предавателни протоколи и отчасти наличието на договори, не е доказано между [фирма] и процесните доставчици наличието на реални доставки на стоки /таблети, компютри, монитори, адаптери, хартия, тонер и др./ и услуги – дизайн, изработка на рекламни материали, печат на рекламни материали, поддръжка на фейсбук страница, интернет сайт и др. Ревизиращите органи са счели, че не е доказан крайния резултат от извършването на услугите и не може да се установи какви конкретни дейности са извършени, обекта където са извършени, периода когато са извършени, единичните цени, както и лицата, които са извършили услугите и съответно не могат да се направят изводи за дата на данъчно събитие и начин на формиране на данъчната основа по издадените фактури. По отношение изработката на рекламните материали няма данни за притежаване на техника и обучен персонал от доставчиците.

Формиран е изводът, че сочените доставчици не са реални изпълнители на фактурираните доставки, като с включването им в дневниците за покупки, ревизираното лице е имало за цел да намали дължимия ДДС за внасяне по справка – декларация за съответния период.

Въз основа на установеното, органът по приходите е приел, че в случая не са налице обстоятелства, релевантни за признаване правото на данъчен кредит по фактурите от всички посочени по-горе доставчици. На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС на [фирма] е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 68 770.12 лв. и съответно са начислени лихви за забава.

**По ЗКПО:**



В хода на ревизията е констатирано, че [фирма] е подало Г. за ревизираните години от 2014г. до 2017г. с които е декларирало финансовите си резултати и начисления данък върху печалбата:

- за финансовата 2014 година, с Г. вх. №2204R0071506/19.02.2015г. е деклариран счетоводен финансов резултат печалба в размер на 68 252.40 лв. и формиран данъчен финансов резултат печалба в размер на 74 785.89 лв. Деклариран е корпоративен данък за внасяне в размер на 7 478.59 лв., от който е приспадната отстъпка по чл. 92, ал. 5 от ЗКПО в размер на 74.79 лв. Деклариран е корпоративен данък за внасяне в размер на 7 403.80 лв.;

- за финансовата 2015 година, с Г. вх. №2210 И0263057/15.02.2016г. е деклариран счетоводен финансов резултат печалба в размер на 70 286.32 лв. и формиран данъчен финансов резултат печалба в размер на 71 671.56 лв. Деклариран е корпоративен данък за внасяне в размер на 7 167.16 лв.;

- за финансовата 2016 г. с Г. вх. №2210И0370314/20.03.2017г. е деклариран счетоводен финансов резултат загуба в размер на 50 671.34 лв. и е формиран данъчен финансов резултат загуба в размер на 49 641.80 лв. Направени са авансови вноски в размер на 2 000.00 лв., и остава надвнесен данък в размер на 2 000.00 лв.;

- за финансовата 2017 г. с Г. вх. №2210И0477628/06.03.2018г. е деклариран счетоводен финансов резултат печалба в размер на 30 073.22 лв. и е формиран нулев данъчен финансов резултат. Направени са авансови вноски в размер на 50.00 лв.

Ревизиращите са съобразили установеното в частта по ЗДДС по отношение на разгледаните доставчици. Посочили са, че липсата на доказателства за реалност на спорните доставки води до заключението, че са налице търговски взаимоотношения, при които отчетените суми в счетоводна сметка 602 „Външни услуги“, водят до неправомерно намаляване на финансовия резултат и в резултат на това до намаляване на дължимия корпоративен данък. Позовали са се на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО, съгласно който счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството /ЗСч/, отразяващ вярно стопанската операция. Възприели са, че процесните доставки са сключени с цел отклонение от данъчно облагане. Съобразно изложеното, ревизиращите са достигнали до извода, че издадените фактури от посочените доставчици, отразени в разходите за текущите години не отразяват действително извършени стопански операции. Предвид това, приходните органи са счели, че отчетените разходи в счетоводството на лицето за 2014 г. - 2017 г., не са документално обосновани по смисъла на чл. 10, ал.

1 и ал. 4 от ЗКПО, поради което със стойността на отчетените разходи по същите следва да бъде увеличен финансовия резултат за всяка една от ревизираните години.

По изложените съображения и на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО във връзка с чл. 16, ал. 1 и с чл. 10 от с. з., с отчетените разходи за материали и услуги за съответните данъчни години по фактурите, подробно описани в РД /стр. 8-9, 12-13, 17 и 21 - 22/ с оспорения РА е извършено увеличение на декларирания финансов резултат за 2014 г., 2015 г., 2016 г. и 2017 г. и е начислен допълнително корпоративен данък както следва:

- за 2014 г. увеличение със сумата в размер на 32 875.20 лв., представляваща фактурирани разходи за материали, издадени от [фирма] и начислен допълнително корпоративен данък в размер на 3 287.52 лв.;

- за 2015 г. увеличение със сумата в размер на 129 984.90 лв., представляваща фактурирани разходи за външни услуги и разходи за материали, издадени от [фирма] и [фирма] и начислен допълнително корпоративен данък в размер на 12 998.49 лв.;

- за 2016 г. увеличение със сумата в размер на 137 500.00 лв., представляваща фактурирани разходи за външни услуги и разходи за материали, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма], установен допълнително данък в размер на 9162.04 лв.;

- за 2017 г. увеличение със сумата в размер на 43 490 лв., представляваща фактурирани разходи за външни услуги и разходи за материали, издадени от [фирма] и [фирма], установен допълнително корпоративен данък в размер на 7 052.18 лв.

РА е оспорен по реда на чл. 152 и следващите от ДОПК пред директора на ДОДОП – С., във връзка с която е постановено Решение № 557/01.04.2019г., с което РА е потвърден.

С оглед изясняване на делото от фактическа страна е допусната и приета, без оспорване от страните, съдебно-счетоводна експертиза. От заключението се установява, че начинът на водене на счетоводството на [фирма] не установява отклонения във воденето на счетоводството за процесния период, както и установи спазване на ЗСч, ЗДДС, ЗКПО и Националните стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия. По всички процесни фактури е извършено плащане от страна на [фирма], като са разплатени: Данъчна основа и начислено ДДС по издадените данъчни фактури. Плащанията са осъществени основно по банков път, но има и плащания в брой, като датите подробно са описани в Констативно-съобразителната части и Таблиците, приложения към Експертизата. Разходите по описаните процесни

фактури за доставените стоки и услуги са осчетоводени в счетоводството на [фирма], вкл. и начисления по тях ДДС, като изчерпателно са описани документите, въз основа на които е извършено това, в Констативно-съобразителната част. Според вещото лице не съществува различие между начина на документиране, отчитане и заплащане на доставките от спорните процесни доставчици, в сравнение с начина на документиране, отчитане и заплащане на доставките от останалите дружества-доставчици на [фирма], за които е бил признат данъчния кредит по време на ревизията, посочени на стр.8 от РА. За осъществените доставки са издадени Данъчни фактури, отговарящи на изискванията на ЗДДС, налични за Приемо-предавателни протоколи, доставките са разплатени основно по банков път, за което са налични Банкови извлечения, сделките са осчетоводени по идентичен начин – по Дебита на с/ка 601/2 „Разходи за материали“ и по Дебита на с/ка 602/2 „Разходи за външни услуги“. Начисленото от доставчиците ДДС е осчетоводено по с/ка 453 „Разчети по ДДС“. Експертът счита, че през процесните периоди 2014 г. – 2017 г. [фирма] притежава техническа и кадрова обезпеченост за да извършва своята търговска дейност като Рекламна агенция. Анализът на сключените договори през процесния период показва, че дружеството не във всички случаи може да обезпечи технически и кадрово изцяло тяхното изпълнение, поради което полза външни услуги. Съгласно заключението на ССЕ за периодите, обект на ревизията, дружеството [фирма] е извършвало дейност във връзка с рекламни кампании на [фирма] за търговски марки: E. S., E. S., V., както и разработка на дизайн на креативни концепции за рекламни материали на E. S. и другите търговски марки от тази фамилия и също така – творчески разработки на дизайн, основни изображения, адаптация на ключови визии за реклама на обектите за продажба на тютюневи изделия. Дружеството е извършвало и дейности във връзка с рекламни кампании на: [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и др. Налични са подробно описани Договори с клиенти. Всички приходи от продажби са отчетени по с/ка 703 „Приходи от продажби“. За доставките към клиентите, [фирма] в качеството на регистрирано лице е начислило ДДС при спазване на изискванията на чл.86, ал.1 от ЗДДС и е включило размера на данъка при определяне на резултата за съответните данъчни периоди в Справките декларации по ЗДДС за тези периоди и е посочило фактурите в Дневниците за продажби за същите периоди. Извършените продажби основно са заплащани по банков път, като към съответните продажни фактури е отбелязано Банковото извлечение за полученото плащане. Според експерта анализът на получените доставки от

процесните Доставчици показва, че същите са включени в реализация на последващи доставки от [фирма] към крайни клиенти. По тези последващи облагаеми сделки, приходите са осчетоводени, а задълженията възникнали като ДДС са внесени в бюджета.

По отношение на процесните дружества-доставчици експертът заявява, че също не е могъл да се свърже с тях и да извърши проверка в счетоводствата им, с изключение на [фирма]. Според вещото лице по всички издадени данъчни фактури от доставчиците е начислен ДДС по смисъла на чл.86, ал.1 от ЗДДС, подробно описани в Задача № 3. Всички процесни доставчици /с изключение на [фирма]/ не могат да бъдат открити нито на адресите по ДОПК, нито на адресите за кореспонденция. В процесните периоди тези доставчици са били действащи, което се потвърждава от констатациите на ревизионните органи, които са установили, че издадените фактури са включени в Дневниците за продажби на доставчиците и в техните Справки декларации по ЗДДС за всеки процесен данъчен период. Понастоящем тези доставчици не могат да бъдат открити, което е установено и от Управителя на [фирма]. Проверката в счетоводството на [фирма], установи, че фирмата търгува с изключително голям асортимент от материали и консумативи, като наличните стоки продадени през 2014 г. на фирма [фирма] могат да се установят от Аналитичния регистър на счетоводна сметка 411 „Клиенти“, партида [фирма].

По искане на жалбоподателя в качеството на свидетели са разпитани М. А. П., В. К. И. – В. и О. Р. Л.. М. А. П. дава показания, че през 2014г. е работил като продавач-консултант в „Компютър С. БГ“ и познава К. /присъстващия в залата управител на [фирма]/, който се е договарял с управителя на „Компютър С. БГ“ Според свидетеля той е подготвял стоките за различните клиенти, сред което е бил К., фактурите и приемо-предавателните протоколи. Плащането се е извършвало на място и се е издавал касов бон. Транспортни услуги не се предлагали.

Съдът намира, че показанията на свидетелите В. К. И. – В. – съпруга на управителя К. В. и О. Р. Л. – съдружник в [фирма], освен че изхождат от заинтересовани лица, с нищо не допринасят за изясняване на механизма на извършване на спорните доставки.

Въз основа на така установената фактическа обстановка, съдът формира следните правни изводи по съществуващия на правния спор:

РА е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.119, ал.2 ДОПК. Спазено е изискването на чл. 16, ал. 1, т. 1 Закона за електронния подпис и електронния документ /ЗЕДЕП/ в действащата му към момента редакция преди изм. с ДВ, бр.85/2017г., според което той трябва да е

придружен от издадено от доставчик на удостоверителни услуги удостоверение за КЕП, отговарящо на изискванията на чл. 24 и удостоверяващо връзката между автора и публичния ключ за проверка на подписа. РА е издаден в установената писмена форма, мотивиран е с посочване на фактическите и правни основания за издаването му, като съдържа и диспозитивна част в табличен вид с посочени основание, период и размер на установени данъчни задължения. Съгласно чл. 120, ал. 2 от ДОПК РД е неразделна част от РА и в този смисъл изложените в него мотиви се ползват и като мотиви на РА. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен.

Относно материалната законосъобразност на оспорения РА:

### **По ЗДДС**

Съгласно разпоредбите на ЗДДС, неотменимо и задължително условие за признаване правото на приспадане на данъчен кредит за получателя, е наличието на действително получени стоки/услуги по облагаеми доставки. Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, правото на данъчен кредит е неразделно свързано с получаването на стоки или услуги по облагаема доставка. Тълкуването на материалноправните разпоредби налага извода, че реалното извършване на облагаема доставка е задължително условие за възникване правото на приспадане на данъчен кредит. Наличието на реална доставка не се доказва само с издаване на първичен счетоводен документ.

Една от основните предпоставки за наличие на доставка на стока е прехвърляне правото на собственост върху стоката. За доказването на този факт правно релевантни са редица факти като наличие на стоката в патримониума на доставчика, преминаването ѝ в патримониума на получателя, други съпътстващи обстоятелства като транспорт на стоките, място на предаване и приемане на стоките, лица, участвали в този процес. В общия случай доказването на реална доставка на услуга изисква доказване на потенциалната възможност на доставчика да извърши услугите, в това число наличие на материална, техническа и кадрова обезпеченост, както и доказване на самото изпълнение на услугите, наличието на резултат и ползването му от получателя.

Съществен елемент от доказването, в хода на ревизионното производство, е проверката на счетоводната отчетност на страните по доставката. Законното изискване е водене на подробна счетоводна отчетност, която да е достатъчна за установяване на задълженията по ЗДДС. Изпълнението на това задължение от регистрираните по ЗДДС лица е установено с разпоредбата на чл. 123 от ЗДДС. Съгласно ал. 1 от същата разпоредба,

всяко регистрирано лице води подробна счетоводна отчетност, която е достатъчна за установяване на задълженията му по този закон от органите по приходите.

В хода на ревизията на [фирма] органите по приходите са извършили редица процесуални действия с цел изясняване на цялостната фактическа обстановка. Направен е преглед и проверка на счетоводните документи на ревизираното лице. Извършени са насрещни проверки на процесните доставчици. Конкретно по доставчици и съобразно представените доказателства, съдът приема следното:

По отношение на документираните доставки от [фирма] на услуги – разработка на идейна концепция, поддръжка на фейсбук реклама, производство на Е-Т., календари и визитки, 3D банери, печат на листовки лукс, ламинирани брошури лукс, по описаните в РД 11 не е налице право на приспадане на данъчен кредит, тъй като липсват доказателства, че същите са реално осъществени от соченото за доставчик дружество.

От дружеството са изискани, но не са представени доказателства за наличие на необходимата материална, кадрова и техническа обезпеченост за извършване на фактурираните доставки, както и такива за авторски продукт във връзка с предмета на доставките. Органите по приходите са анализирали представените документи: договор за реклама от 01.10.2015г., процесните фактури, предавателно-приемателни протоколи към всяка от тях, фактури за последващи продажби, банкови извлечения. Съгласно представения договор за реклама от 01.10.2015г., за изработка на идейна концепция, производство на 3 D банери, печат на ламинирани брошури лукс, проектът ще се изработи от изпълнителя и материалите за изработката ще бъдат предоставени от изпълнителя. Съобразно предмета на доставките /услуги и рекламни материали/, за удостоверяване реалното им изпълнение е необходимо установяване на обстоятелството, че доставчикът е притежавал материали от съответния вид, количество и качества, които са вложени при изработката на посочените рекламни материали. Необходимо е също дружеството изпълнител да докаже наличието на материална база- офис, оборудван със необходимите технически средства, както и наличие на кадрови ресурс, конкретно ангажиран в изпълнение на описаните дейности.

Нито едно от горепосочените обстоятелства не е доказано от страните по доставките. Не са представени фактури или други документи за наличие на материали от доставчика, нито доказателства за наличие на материално-техническа и трудова обезпеченост, необходими за извършване на доставките. Няма данни за наети специалисти от доставчика с притежавана от тях квалификация за извършване на

услугите: отпечатване на листовките, календарите и визитките, както и за изработката на идейна концепция, банери за БТ и В. Пещера, производство на Е-Т. - за БТ, 3D банери - за БТ и К. Кредит, печат на листовки, производство на Е-Т. - за К., поддръжка на фейсбук реклама, печат на листовки лукс и производство на видео анимация е необходима техника и софтуер, като няма данни доставчикът да разполага с ДМА и с ДНМА. Няма представена друга документация, от която да е видно, че услугите са извършени, както и съпътстващите за това разходи за изработка на идеен проект, разходи за заплати, разходи за материали и други. Предвид факта, че от страна на ревизираното лице и на доставчика не са представени аналитични счетоводни документи, касаещи конкретните доставки не може да се направи извод за наличие на разходи във връзка с осъществяване и предоставяне на процесните услуги и изработка на материали. Освен това с приложените приемо-предавателни протоколи не се доказва прехвърляне собствеността на стоката, нито извършената услуга. Същите съдържат данни единствено за фактурата към която се отнасят, не е обозначено мястото на извършване на действието по приемо/предаването, нито лицата които са извършили това действие.

Ангажираните с възражението доказателства за последващи продажби и оценка на резултата от услугите /фактури за продажби, договори платежни документи/ не са достатъчни за обосноваване на този факт. От съдържанието на фактурите за продажби, издадени от [фирма], част от които са с основание плащане или доплащане по договор, не се установява идентичност на предмета на доставките с този, документиран от оспорените преки доставчици, респективно не се доказва безспорно фактът, че именно тези доставки са относими към посочените последващи продажби. Освен това следва да се отбележи, че не е ясно от кой изхождат и от кой са подписани ангажираните с възражението доказателства, подадени след смъртта на управителя.

Неоснователен е доводът на жалбоподателя, че със смъртта на едноличния собственик на капитала, дружеството не се заличава и продължава да съществува, включително и към настоящия момент.

Съгласно чл. 157, ал. 1 от Търговския закон /ТЗ/ дружеството, в което капиталът се притежава от едно физическо лице се прекратява със смъртта му, ако не е предвидено друго или наследниците не поискат да продължат дейността. Според чл. 125, ал. 1, т. 1 ТЗ при евентуалната смърт на съдружник /в О./, респективно - едноличен собственик на капитала /на Е./, участието на съдружника в дружеството се прекратява. Към момента на смъртта на едноличния собственик, който едновременно

с това е и управител на дружеството, дружеството остава без управление, без възможността да взема решения, както и да приема волеизявления и актове от третите лица. В този период продължава да съществува търговското предприятие на Е. като съвкупност от права, задължения и фактически отношения /арг. чл. 15 ТЗ/. В сила остава и учредителният акт на Е., който може да урежда по различен начин правните последици от смъртта на едноличния собственик на капитала. Може да предвижда, че със смъртта на едноличния собственик дружеството се прекратява и респективно следва да бъде открито производството по ликвидация, или да дава възможност на всички или на част от наследниците да продължат дейността на дружеството. Към момента на смъртта на едноличния собственик, респ. към момента на откриването на наследството, учредителният акт няма задължителна сила по отношение на когото и да е от наследниците на едноличния собственик.

Според чл. 155, т. 3 ТЗ, в случай че в продължение на три месеца дружеството няма вписан управител, то може да бъде прекратено по иск на прокурора. Смисълът на разглежданата разпоредба налага извода, че фактическият състав, произтичащ от разпоредбата на чл. 157, ал. 1 от ТЗ, следва да се реализира в период от три месеца. При неосъществяване на този фактически състав дружеството следва да бъде прекратено и да преустанови дейността си /продуктивна и придобивна/.

След извършена справка в Търговския регистър, фактическият състав на разпоредбата на чл. 157, ал. 1 от ТЗ не е реализиран в законоустановеният срок, включително и до настоящия момент. Предвид установеното, не е ясно кой е подписал и съставил документите, издадени след смъртта на управителя, поради което същите нямат валидна доказателствена стойност.

При цялостна преценка на установените факти и обстоятелства съдът намира, че не са налице доказателства за наличието на реално осъществени доставки на услуги по смисъла на чл. 9 от ЗДДС и не е настъпило данъчно събитие по смисъла на чл. 25 от ЗДДС между [фирма] и [фирма] по процесните фактури.

По сходни на гореизложените съображения не е налице право на данъчен кредит и по отношение на документираните доставки от [фирма], чийто управител е управителят на [фирма], който е починал на **17.01.2016г.** Документирани са доставки на услуги - печат на рекламни материали, наем на билборд, печат на флаери лукс, дизайн и печат на брошури лукс, печат на винилни платна, дизайн на флаери лукс, разработка на микро сайт, адаптация на I. анимация, изработка на 3D анимация, изработка на Е.. Дружеството доставчик не е представило документи относно наличие



на необходимата материална, кадрова и техническа обезпеченост за извършване на фактурираните доставки, въпреки че след съставяне на РД са представени документи по доставките. Част от процесните фактури, придружени с приемо-предавателни протоколи и договора от 01.03.2016 г. са издадени след смъртта на управителя, а ангажираните документи в хода на ревизията, изхождат от дружеството и са подписани от управителя. Поради изложеното, основателно ревизиращите са приели, че не се доказва фактическото извършване, предаване и приемане на услугите, предвид че в същото време, след смъртта на управителя няма обявени наследници и правоприменици на [фирма], съответно няма доказателства за лицето, подписало документите.

Органите по приходите са извършили анализ и преценка на представените от ревизираното лице договори, фактури, протоколи, платежни документи. Съгласно договорите проектът и материалите са за сметка на изпълнителя, но не са представени доказателства нито за вложените материали, нито за проектно или договорено съдържание, технически характеристики, задание, изисквания и параметри при изработката на: рекламни материали, наем на билборд за м. 08 и 09. 2015 г., печат на флаери лукс - за БТ, производство на W. банери, разработка на микро сайт-Б., изработена 3D анимация Е-Т., произв. на E-tool интернет реклама, печат на ламинирани брошури. Съдът намира, че основателно и обосновано не е признато претендираното право на данъчен кредит: дружеството няма наети лица по трудов договор, нито са наемани и лица, работещи без трудово правоотношение; не е доказано наличието на материали, техника и софтуер; не е декларирало извършването на независима икономическа дейност за периода - не е подало Г. по чл. 92 от ЗКПО за 2015 г. и 2016 г. Нещо повече, установено е, че [фирма] има фискален апарат в обект за продажба на автомобили и мотоциклети, дейност напълно различна и неотнормирана към предмета на оспорените доставки.

Неоснователна е и жалбата по отношение на непризнатото право на данъчен кредит по доставките от [фирма]. В хода на развилото се ревизионно производство е установено, че не е доказано, че жалбоподателят е получил стоки от съответния вид и количество /батерии, тонер, мастило, клавиатура, памет рефил за принтер, канцеларски материали и, че доставчикът е разполагал с тези количества и видове стоки, чиято собственост може да прехвърли. Също така, в приложените приемо-предавателни протоколи не е посочено, кои са лицата получили и предали стоките, къде е станало това и съответно за чия сметка е доставката.

Следва да се отбележи, че за установяването на факта за извършване на доставката е от значение и воденото от получателя /жалбоподателя/ счетоводство, макар и косвено. Едно от основните задължения на регистрираните по ЗДДС лица е воденето на подробна счетоводна отчетност, която дава възможност за определяне на задълженията по ЗДДС – чл. 242 от Директива 112/2006, възприет с разпоредбата на чл. 123 от ЗДДС. Редовната и подробна счетоводна отчетност се сочи от СЕО като гаранция за предотвратяване на злоупотребата с право – т. 64 на решение на СЕС от 21.06.2012 г. по обединени дела С-80/2011 и С-142/2011. Само по този начин може да се направи съпоставка на счетоводните записвания при доставчика по сметки, в това число и за материалите. Както от жалбоподателя, така и от доставчика не е ангажирано аналитично счетоводно отчитане към сметка 304 „Стоки“ по обекти и видове стоки, с данни за вид, цена и стойност. В заключението на ССЕ се твърди, че всички процесни фактури, представени от счетоводството на [фирма] са включени в Аналитичния регистър на с-ка 411 „Клиенти“ при [фирма]. Вещото лице приложило Аналитичния регистър на с/ка 411 на [фирма], но всички документи, представени за нуждите на ССЕ от [фирма], не са подписани и не удостоверяват воденето на аналитично счетоводно отчитане от страна на доставчика [фирма]. Липсата на аналитична счетоводна отчетност не дава възможност да се проследи движението на отделните видове стоки, наличието на определен вид и количество, което е обект на прехвърлителни сделки. Съдът споделя извода на органите по приходите, че така организираната счетоводна отчетност на жалбоподателя не осигурява контрол върху достоверността на данните и прилаганите методи за тяхната обработка, не дава възможност за установяване на резултата от дейността в края на отчетния период и не представя реалното състояние на активите /стоки/ в края на отчетния период, като счетоводната отчетност на дружеството не отговаря на изискванията на чл. 9 от ЗСч. и чл. 123 от ЗДДС.

Доказването на реална доставка на стоки, изисква установяване на обстоятелствата, че доставчикът е разполагал със стоки от същия вид и количество като фактурираните и, че това количество физически е предадено на получателя. Установяването на реалното, физическото съществуване на фактурираната стока, съответно нейното предаване на получателя, предполага изследването на въпроса за предходните и последващите продажби, за съхранението и транспортирането на стоката, заприхождаването ѝ при получателя и т. н. В този смисъл е и тълкуването, дадено от СЕС в Решението по дело С-78/12, точка 38.

Във връзка с доставките от [фирма] Е., С. Б. Г.“Е., [фирма] и [фирма] от ревизираното лице са представени всички фактури, приемо-предавателни протоколи и банкови извлечения за извършено плащане. От горепосочените доставчици са ангажирани доказателства – фактури, договори, протоколи, фискални бонове и банкови извлечения. Основателно е прието от органите по приходите, че те не са достатъчни за обосноваване на възникнало данъчно събитие.

По отношение на всички доставчици е установена сходна фактическа обстановка и са представени еднотипни доказателства. Всички доставчици са deregистрирани по ЗДДС служебно поради установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. Доставчиците не са представили доказателства за времето и мястото на предаване на стоките и услугите, както за закупуването на вложените материали /съхранение и транспорт/ и данни за ангажирани по изпълнението на спорните доставки лица. Видно от констатациите в РД и РА, предметът на спорните доставки е идентичен: програмиране на уебсайт, концепция, дизайн и предпечат на билети, производство на рекламни материали, творчески разработки и дизайн, създаване на рекламен сайт, създаване на лого и други. С оглед предмета на доставките, не са представени аналитични счетоводни документи, касаещи конкретните доставки и наличие на извършени разходи във връзка с осъществяване и предоставяне на процесните услуги от сочените доставчици. И при тези доставчици няма наети лица по трудово и извънтрудово правоотношение, няма други данни за лицата, фактически изработили материалите и извършили услугите. Не са установени данни за използването на квалифициран персонал за реално осъществяване на процесните услуги. Няма данни за осъществявана дейност с личен труд от управителите на сочените за доставчици дружества, нито за притежавани активи или офиси.

В случая единствените доказателства за извършени доставки са издадените фактури, договори и приемо - предавателни протоколи. Приемо-предавателните протоколи са анализирани от ревизиращите, и основателно е прието, че същите не удостоверяват реалността на доставките, по съображения, че те са еднотипни, не съдържат имената на лицата, които са ги подписали, място на предаване на стоката/услугата. Освен кадрова обезпеченост на доставчика би следвало да бъде доказана и неговата материална, техническа и ресурсна такава. В тази връзка това органите по приходите са изискали и други относими доказателства- като поръчки, заявки, електронна и друга кореспонденция, съставени във връзка със спорните доставки, информация за това кой и къде е получил стоките, как същите са транспортирани, къде са извършени услугите,

такива доказателства не са представени от жалбоподателя.

При тези обстоятелства, непълнотата на данните в приемо-предавателните протоколи, не може да бъде запълнена от данни, съдържащи се в други документи и за обстоятелства, свързани с действително осъществяване на доставки на стоки и услуги с предмет, посочен в процесните фактури.

Установяване наличието на доставка е положителен факт и като такъв подлежи на доказване от задълженото лице, тъй като то черпи от това изгодни за себе си правни последици. Доказателствената тежест за установяване на реалността на доставките се носи от ревизирия субект, който е декларирал право на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури. Този извод произтича от основния принцип за разпределение на доказателствената тежест, според който всяка страна следва да докаже фактите, от чието настъпване черпи изгодни за себе си правни последици. Данъчната фактура представлява частен свидетелстващ документ, поради което не се ползва с материална доказателствена сила. Затова, независимо че фактурите са издадени от доставчика и би могло да са изпълнени формалните изисквания за отразяване на фактурите в дневника за продажби на доставчика и в справката-декларация, то сами по себе си те не доказват, че удостоверените с тях доставки на стоки и услуги са действително осъществени, т.е. че съдържанието им съответства на обективната действителност. В ревизионното производство не са представени годни доказателства за водената счетоводната отчетност на доставчиците, което от своя страна е относимо обстоятелство за преценката на другите доказателства – договори, фактури и протоколи. Предвид установеното, съдът намира, че не са налице доказателства за наличието на реално осъществени доставки на стоки и услуги по смисъла на чл. 9 от ЗДДС и не е настъпило данъчно събитие по смисъла на чл. 25 от ЗДДС за [фирма] по оспорените доставчици и издадените фактури.

Предвид изложеното, съдът намира, че РА е материално законосъобразен и обоснован в частта на установения резултат по ЗДДС за периодите за периодите от м. 02.2014 г. до м. 06.2014 г., м. 08.2014 г., от м. 08.2015 г. до м. 12.2015 г., от м. 03.2016 г. до м. 04.2016 г., от м. 06.2016 г. до м. 07.2016 г., м. 09.2016г., м. 11.2016 г., от м. 01.2017 г. до м. 02.2017 г., м. 05.2017 г., от м. 07.2017 г. до м. 09.2017г.

### **По ЗКПО:**

Предвид изложените мотиви в частта по ЗДДС, че не са представени доказателства, които да обосноват документално разходите по

процесните фактури, а от страна на доставчиците не са ангажирани доказателства за счетоводна отчетност във връзка с осъществяването на доставките, органите по приходите са преобразували финансовия резултат на жалбоподателя за ревизираните 2014г., 2015г. , 2016г. и 2017г. със стойността на отчетените разходи /издадените от цитираните доставчици фактури/ и законосъобразно са определени допълнителни задължения за корпоративен данък както и лихви за забава за съответните години.

В случая се установява, че фактурите, издадени от посочените доставчици не документират действително извършени доставки. След като не е доказано наличието на фактури, отразяващи реално осъществени доставки, а осчетоводяването им рефлектира върху определянето на финансовия резултат за съответния данъчен период, то е налице отклонение от данъчно облагане от една страна, от друга не е налице и документалната обосновааност на разходите по смисъла на закона. Предвид това, съдът намира, че са налице основания за непризнаване на разходите за данъчни цели, тъй като посредством отчитането на разходи за услуги и стоки, които не е получило, ревизираното лице неправомерно е намалило размера на счетоводния финансов резултат за всяка от ревизираните години, което от своя страна е оказало влияние и върху размера на следващия се данък.

Съгласно разпоредбата на чл. 26, т. 2 от ЗКПО не се признават за данъчни цели разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. Според чл. 10, ал. 1 от ЗКПО документално необоснован разход е този, за който не е налице първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството, отразяващ вярно стопанската операция. Съгласно цитираната разпоредба не е достатъчно само издаването на първични счетоводни документи /фактури/, но винаги следва да се държи сметка дали същите отразяват вярно документираната стопанска операция. Това съответно означава, че не е налице пречка да се изследва реалността на същата, доколкото фактът на реално осъществена сделка обуславя признаването на разходи за дейността при получателя на фактурите.

По отношение на отчетените от търговеца разходи, по фактури за доставки на услуги, органите по приходите законосъобразно са приложили разпоредбата на чл. 16 от ЗКПО. Съгласно 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 начисляването на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени. Именно такава е хипотезата, установена от органа по приходите относно изплатените възнаграждения по спорните фактури. 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. Според чл. 10, ал. 1 от ЗКПО, счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на ЗСч, отразяващ вярно стопанската операция. Предвид установените и подробно изложени в частта по ЗДДС от настоящото решение аргументи, издадените на ревизираното лице фактури от горепосочените доставчици, не отразяват вярно посочените в тях стопански операции, поради което правилно не са признати за данъчни цели. Единствено тяхното счетоводно отразяване, без да е доказано, че това е вследствие на реално осъществена доставка, не води до извод, че доставките са получени, съответно разходите са действително извършени.

С оглед горното, органът по приходите правилно е приложил разпоредбите на материалния закон като е отказал да признае за целите на данъчното облагане отчетените от жалбоподателя разходи, за които не е доказано, че са свързани с реално извършени доставки. Предвид това ревизионният акт е законосъобразен в обжалваната част за установените резултати по ЗКПО за установен корпоративен данък за периодите от 2014 г. до 2017 г.

В обобщение на горното съдът намира, че събраните от органите по приходите доказателства са правилно преценени и заключенията в акта не противоречат на цялостното съдържание на установените при ревизията факти и обстоятелства. С оглед на горното, жалбата като неоснователна следва да бъде отхвърлена.

На ответната страна, на основание чл. 161, ал. 1, изр. второ и изр. трето от ДОПК и с оглед направеното своевременно искане, следва да бъдат присъдени разноски за юрисконсултско възнаграждение, изчислено по реда на чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, съобразно отхвърлената част от

жалбата /128 193.02 лв./, в размер на 3781.93 лв., които жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 и чл.161, ал.1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, Съдът

## **Р Е Ш И :**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на „П.“ – О. – [населено място], представлявано от управителя К. В. срещу Ревизионен акт № Р-22221018002038-091-001/11.01.2019г., потвърден с Решение № 557/01.04.2019г., издадено от Директор на Дирекция "ОДОП" С., с който на дружеството са определени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в размер на 68 770.12 лв. ведно с начислените лихви за забава в размер на 19 724.07 лв. и корпоративен данък Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ в размер на 32 525.02 лв. и начислените лихви за забава в размер на 7 173.81 лв.

**ОСЪЖДА** „П.“ – О., ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място] -1124, СО – р.“С.“, [улица], вх.1, ет.2, ап.12, представлявано от управителя К. В. да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - [населено място] при ЦУ на НАП сумата от 3781.93 лева.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщаването на страните за изготвянето му.

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ:**