

РЕШЕНИЕ

№ 9441

гр. София, 18.03.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42 състав, в публично заседание на 19.12.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Калин Куманов

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **414** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на ЕТ ", ЕИК:[ЕИК], [населено място],[жк], [улица], ет.3, ап.25, подадена чрез адв.К., против Ревизионен акт /РА/ № Р-22221421000715-091-001/10.09.2021 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., поправен с РА за поправка на РА № П-22220421185803-003-001/23.10.2021 г., потвърден с Решение № 1804/29.11.2021 г. на Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, относно определените й задължения по Закона за данък върху добавената стойност в общ размер 128 323,03 лв. и лихви от 34 620,12 лв., както и задължения по Закона за данъците върху доходите на физическите лица в общ размер 94 844 лв. и лихви от 22 010,81 лв.

Жалбоподателката счита обжалвания РА за незаконосъобразен поради необоснованост, издаден в противоречие с материалноправните разпоредби на данъчното законодателство, като излага подробни съображения. Претендира отмяната на акта за определените данъчни задължения и начислени лихви за просрочие. В с.з. жалбоподателката не се явява и не изпраща представител, а пълномощникът ѝ адв.К. е депозирила молба от 18.12.2024 г., с която моли жалбата да бъде уважена по изложените в нея съображения. Претендира сторените по делото разноски и адвокатско възнаграждение по представен списък (л.338).

Ответникът – Директорът на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, чрез юк.В.

моли Съда да отхвърли жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение по представен списък (л.350).

Административен съд-София град, след като обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, становищата на страните и при направената служебна проверка за законосъобразност на акта, намери следното:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл.156, ал.1 ДОПК. Решението на Директора на ДОДОП е връчено на жалбоподателката на 01.12.2021 г. по електронен път (л.21). Жалбата е подадена на 14.12.2021 г. с вх.№ 53-04-1006/14.12.2021 г., в рамките на установения в закона срок за обжалване. Жалбата е депозирана чрез надлежно упълномощен адвокат (пълномощно на л.126) и при наличието на правен интерес, поради което е процесуално допустима.

От фактическа страна Съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия № Р-22221421000715-020-001/08.02.2021 г., издадена от Г. М. В.-Н., Началник на сектор "Ревизии", отдел "Ревизии", дирекция "Контрол" в ТД на НАП-гр.С., е възложена ревизия на жалбоподателката Ц. И. Н. с ЕТ "", ЕИК:[ЕИК], за установяване задължения за данъци върху доходите на физическите лица за периода от 2016 г. до 2019 г., и за задължения за данък върху добавената стойност за данъчните периоди от м.ноември 2016 г. до м.ноември 2020 г. ЗВР е връчена на 16.02.2021 г. по електронен път, като ревизията следва да приключи в срок до три месеца от връчване на ЗВР. За ревизиращи органи са определени П. Н. Х., гл.инспектор по приходите и ръководител на ревизията, и А. Х. Х., гл.инспектор по приходите. Със ЗИЗВР № Р-22221421000715-020-002/13.05.2021 г., издадена от същия орган, е определено ревизията да завърши до 16.06.2021 г. Със ЗИЗВР № Р-22221421000715-020-003/26.05.2021 г. е извършена промяна в състава на ревизиращия екип, като е определено ревизията да бъде извършена от И. Й. Л., гл.инспектор по приходите и ръководител на ревизията, и А. Х. Х., гл.инспектор по приходите. Тази ЗИЗВР е издадена във връзка с Решение за изземване разглеждането/решаването на конкретна преписка № Р-22221421000715-098-001/26.05.2021 г. и Заповед № РД-01-309/20.05.2021 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. /л.33, л.140/. Със ЗИЗВР № Р-22221421000715-020-004/14.06.2021 г. е определено ревизията да завърши до 16.07.2021 г. Със ЗИЗВР № Р-22221421000715-020-005/07.07.2021 г. е определено ревизията да обхване и задължения за годишен и авансов данък по ЗДДФЛ на ЕТ за периода от 2016 г. до 2019 г., като е определено ревизията да завърши до 16.07.2021 г. Ревизионният доклад /РД/ по извършената ревизия с № Р-22221421000715-092-001 е изготвен на 21.07.2021 г. и е връчен по електронен път на ревизираното лице на 23.07.2021 г. Срещу РД ревизираното лице не е подало възражение.

Ревизионният акт с № Р-22221421000715-091-001 е издаден на 10.09.2021 г. и е връчен на ревизираното лице на 13.09.2021 г. по електронен път. РА съдържа указанията, че РД представлява неразделна част от издадения РА.

Издаденият РА е поправен с РАПРА № П-22220421185803-003-001/23.10.2021 г., поради допуснатата фактическа грешка при отразяването на установените резултати по ЗДДС в табл.1 от РА за данъчни периоди м.ноември 2018 г., м.януари 2019 г. и м.декември 2019 г. След извършените поправки по данъчни периоди и корекциите в табл.3, установените задължения за довносяне са: по ЗДДС в общ размер на 128

323.03 лв., ведно с лихви от 34 620.12 лв. за отделните данъчни периоди от м.ноември 2016 г. до м.февруари 2017 г., от м.май до м.юли 2017 г., от м.септември 2017 г. до м.август 2018 г., от м.октомври 2018 г. до м.март 2019 г., от м.май до м.април 2020 г. и от м.юни до м.ноември 2020 г.; и задължения за годишен и авансов данък за ЕТ по ЗДДФЛ в общ размер 94 844 лв. за 2016 г., 2017 г., 2018 г. и 2019 г., ведно с лихви от 22 010.81 лв.

При ревизията е установено, че основната дейност на жалбоподателя през ревизирания период е производство на други изделия от хартия и картон, печатане на други изделия и печатни продукти. Дейността е упражнявана в обект – офис, находящ се е в [населено място], [улица].

Установено е, че лицето прилага Национални стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия; ГФО на дружеството не подлежи на одиторска заверка, тъй като не отговаря на изискванията на § 1, т.15 от ДР на Закон за счетоводството /ЗСч/; прилага двустранна форма на счетоводно записване. Не са констатирани нарушения по Закона за плащанията в брой. Дейността се финансира от собствени оборотни средства, реализирани от независимата икономическа дейност. Извършен е анализ на финансовото и имуществено състояние, притежаваните краткотрайни и дълготрайни активи на ревизираното лице.

На ревизираното лице е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от 01.01.2021 г. С Писмо вх.№ 59-00-229/12.03.2021 г. същите са представени. При извършено посещение на място е извършена проверка на оригинални първични документи, оборотни ведомости, договори, фактури, банкови документи. В хода на ревизията са извършени насрещни проверки на "Велос трейдинг" ЕООД и "Депси 63" ООД.

Ревизията е направила следните констатации:

I. В частта по ЗДДС е отказано право на приспадане на данъчен кредит, както следва: В размер на 121 450.55 лв. по 165 фактури с предмет хромова хартия, мукава, офсетова хартия, хромов картон, издадени от "Депси 63" ООД, описани в РД на с.20-26.

При извършената на доставчика насрещна проверка до същия е изготвено искане за представяне на документи и обяснения относно документираните доставки, връчено му по реда на чл.32 ДОПК. В законоустановения срок доставчикът не е представил изисканите му писмени обяснения и документи.

Установено е, че дружеството-доставчик е deregистрирано по ЗДДС на 21.06.2017 г. поради наличие на обстоятелства по чл.176 ЗДДС. От фактурите, издадени към ревизираното лице, 18 са преди датата на deregистрацията, а 147 - след датата на deregистрацията по ЗДДС.

От ИС на НАП е констатирано, че за ревизирания период доставчикът е имал едно лице на трудово правоотношение, с дата на сключване на трудовия договор 27.05.2015 г., дата на прекратяване 15.09.2016 г. За периода от 01.04.2016 г. до 31.01.2017 г. дружеството-доставчик е подавало нулеви СД по ЗДДС. Същото не е подавало ГДД по ЗКПО за 2016 г., 2017 г., 2018 г., 2019 г. и 2020 г.

В хода на ревизията жалбоподателят е представил спорните фактури, с приложени фискални бонове; приемо-предавателни протоколи и счетоводни регистри. Установено е, че материалите от "Депси 63" ООД са осчетоводявани по сметка 601-Разходи за материали.

Ревизията е приела, че представените документи не доказват реалност на спорните

доставки, доставчикът не е открит на декларирания от него адрес, не е представил доказателства и писмени обяснения, изискани му при насрещната проверка. На основание чл.70, ал.5 ЗДДС е отказано право на данъчен кредит в общ размер 106 212.06 лв. по 147 фактури, издадени след датата на deregистрация на доставчика по ЗДДС. На основание чл.68, ал.1, т.1 и т.2 вр. чл.6 и чл.9 вр. чл.25, ал.2 ЗДДС е отказано право на данъчен кредит в общ размер 15 238.49 лв. по 15 фактури, издадени преди датата на deregистрация на доставчика по ЗДДС.

В размер на 10 854.88 лв. по 14 фактури с предмет хромов картон, мукава, самозалепваща хартия, рециклирана хартия, хромов хартия, издадени от "Велос трейдинг" ЕООД.

Установено е, фактури те са издадени след deregистрацията по ЗДДС на доставчика – 23.02.2016 г.

При извършената на доставчика насрещна проверка до същия е изготвено искане за представяне на документи и обяснения относно документирания доставки, връчено му по реда на чл.32 ДОПК. В законоустановения срок доставчикът не е представил изисканите му писмени обяснения и документи.

В хода на насрещната проверка е констатирано, че доставчикът има установени и непогасени задължения по ЗОВ и ДДС в големи размери, за които е образувано изпълнително дело; за проверявания период същото не е имало назначени лица на трудово правоотношение; не е подавало ГДД по ЗКПО за 2016 г., 2017 г., 2018 г., 2019 г. и 2020 г.

В хода на ревизията жалбоподателят е представил спорните фактури, с приложени фискални бонове; приемо-предавателни протоколи и счетоводни регистри.

От извършена проверка в ИС на НАП е установено, че за 2016 г., 2017 г., 2018 г., 2019 г. и 2020 г. доставчикът не е генерирал и не е изпратил Z отчети.

Ревизията е приела, че представените документи не доказват реалност на спорните доставки, доставчикът не е открит на декларирания от него адрес, не е представил доказателства и писмени обяснения, изискани му при насрещната проверка. Правото на данъчен кредит е отказано на основание чл.70, ал.5 ЗДДС.

II. В частта по ЗДДФЛ:

В хода на ревизията е направена съпоставка и анализ на приходите на ЕТ, отчетени с касов апарат, стойностите по подадените СД по ЗДДС, оборотните ведомости и декларирания приходи в ГДД по чл.50 ЗДДФЛ. Ревизиращите органи не са установили неотчетени приходи за финансовата 2016 г.

За 2016 г. жалбоподателят е подал ГДД по ЗДДФЛ, с деклариран счетоводен финансов резултат /печалба/ - 17 833.55 лв. и формиран данъчен финансов резултат /печалба/ в размер на 17 833.55 лв. След приспадане на задължителните и окончателните осигурителни вноски, годишната данъчна основа по чл.28, ал.1 ЗДДФЛ е 16 406.87 лв. Деклариран данък – 2 461.03 лв.; Авансови вноски – 0.00 лв.; Отстъпка по чл.53 ЗДДФЛ – 123 лв. и Внесен данък – 2 338 лв.

Констатирано е, че ЕТ е извършил преобразуване на СФР за 2016 г. в увеличение 2 922.74 лв. – годишни счетоводни разходи за амортизации /чл.54, ал.2 ЗКПО/; всичко намаления – 2 922.74 лв. – годишни данъчни амортизации /чл.54, ал.1 ЗКПО/. Органите по приходите са посочили, че на основание чл.83, ал.2, т.2 ЗКПО лицето не е задължено да прави авансови вноски. През 2016 г. приходите на ревизираното лице са формирани от продажба на продукция – печатни изделия. Общият размер на приходите е 233 416.28 лв., получени само по банков път. Сумата е отразена в ГДД и в

Годишната оборотна ведомост.

Прието е, че няма основания за корекции на декларирания за годината приход.

През 2016 г., разходите на ЕТ са формирани от разходи за материали, външни услуги, заплати, амортизации, осигуровки и финансови разходи са в общ размер на 215 582.73 лв. Разходите по видове са отразени в Годишна оборотна ведомост и в ГДД. Разходите по видове от ОВ са в общ размер на 215 582.73 лв.

Ревизията е установила основания за корекция на декларирания финансов резултат.

Въз основа на установеното за доставчиците "Депси 63" ООД и "Велос трейдинг" ЕООД и след извършени проверки в ИС на НАП е установено, че ЕТ "Цветелина Илиева-Бугарресурс 7" е осчетоводило разходи за материали по фактури от посочените доставчици, същите за 2016 г. не са подали ГДД по ДОПК, нито ГФО към НСИ, не са публикувани ГФО. Не са генерирани и изпратени Z отчети за дружествата. Закупените материали са осчетоводени по дебита на сметка 302-Материали. За влагане на материалите в производството е установено, че сметка 302 е кредитирана срещу дебитирането на сметка 601-Разходи за материали. Така ревизията е направила извода, че същите са участвали при формиране на финансовия резултат. Стойностите на фактурите, издадени от "Велос трейдинг" ЕООД и "Депси 63" ООД, описани подробно в РД, не са признати като разход за 2016 г. поради нереалност на документирания с тях доставки. Ревизията е изтъкнала, че реално осъществени доставки са от съществено значение за признаването на разходи за дейността.

На основание чл.22, чл.23, ал.2, т.1 вр. чл.26, т.2 вр. чл.10, ал.1 вр. чл.16, ал.2, т.4 ЗКПО разходи в размер на 85 230.95 лв. не са признати за данъчни цели, и със същите е извършено преобразуване на СФР.

За 2016 г. е извършено преобразуване на ФР със сума в общ размер 85 230.95 лв., представляваща сбора на данъчните основи на фактурите, издадени от "Велос трейдинг" ЕООД и "Депси 63" ООД. В резултат на извършеното преобразуване при декларирана данъчна печалба в размер на 16 406.87 лв. и деклариран дължим данък в размер на 15 % или 2 641.03 лв. е определена данъчна печалба в размер на 101 637.82 лв. и дължим годишен данък за ЕТ съответно в размер на 15 245.68 лв. и данък за довносяне след приспадане на внесения от ревизираното лице в размер на 12 907 лв. и лихва за забава от 5 715.39 лв.

За 2017 г. е извършено преобразуване на ФР със сума в общ размер 112 536.28 лв., представляваща сбора на данъчните основи на фактурите, издадени от "Депси 63" ООД. В резултат на извършеното преобразуване при декларирана данъчна печалба в размер на 6 415.25 лв. и деклариран дължим данък в размер на 15 % или 962.29 лв. е определена данъчна печалба в размер на 118 951.53 лв. и дължим годишен данък за ЕТ, съответно в размер на 17 842 лв. и данък за довносяне в размер на 16 880 лв. след приспадане на внесения от ревизираното лице данък, и лихва за забава от 5 763.11 лв.

За 2018 г. е извършено преобразуване на ФР със сума в общ размер 100 448.42 лв., представляваща сбора на данъчните основи на фактурите, издадени от "Велос трейдинг" ЕООД и "Депси 63" ООД. В резултат на извършеното преобразуване при декларирана данъчна печалба в размер на 31 892.90 лв. и деклариран дължим данък в размер на 15 % или 4 783.94 лв. е определена данъчна печалба в размер на 132 341.32 лв. и дължим данък за ЕТ съответно в размер на 19 851 лв. и данък за довносяне в размер на 15 068 лв. след приспадане на внесения от ревизираното лице данък, и лихва от 3 616.61 лв.

За 2019 г. е извършено преобразуване на ФР със сума в общ размер 331 905.39 лв.,

представляваща сбора на данъчните основи на фактурите, издадени от "Депси 63" ООД. В резултат на извършеното преобразуване при декларирана данъчна печалба в размер на 27 063.67 лв. и деклариран дължим данък в размер на 15 % или 4 059.55 лв. е определена данъчна печалба в размер на 358 969.06 лв., дължим годишен данък за ЕТ, съответно в размер на 53 845 лв. и данък за довносяне в размер на 49 989.00 лв. след приспадане на внесения от ревизираното лице данък, и лихва от 6 915.70 лв.

Недоволен от издадения му РА, жалбоподателят го е оспорил по административен ред, и с Решение № 1804/29.11.2021 г. на Директора на ДОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП, същият е потвърден.

По делото беше изслушана съдебно-счетоводна експертиза с вещо лице Д. П., която даде заключение по следните задачи:

I. Поставени от Съда:

1. За документирание на спорните доставки има ли издадени съпътстващи документи, като договори, приемо-предавателни протоколи, стокови разписки или др. подобни; какво счетоводно отражение са намерили посочените документи при жалбоподателя и при доставчиците;

2. Отчели ли са доставчиците приходи по спорните фактури;

3. Има ли разплащане по доставките, по какъв начин и на кои дати;

4. Доставчиците разполагали ли са с наети работници/ служители – на какви длъжности; с каква квалификация е всеки един от тях; има ли ведомости за заплати, уведомления до НОИ.

5. Доставчиците разполагали ли са с ДМА и какви, къде са били заведени; има ли осчетоводени при него покупки на материали и консумативи;

6. Да установи стоковите потоци на процесните стоки, като за целта следва да се установи:

а/ началните наличности на жалбоподателя в началото на ревизирания период по счетоводни данни и инвентаризации.

б/ наличностите по видове при преките доставчици достатъчни ли са били за осъществяване на доставките от тях към жалбоподателя.

в/ възможно ли е по всяка една от доставките първичните счетоводни документи да се обвържат количествено и видово с посочените в т. 1 съпътстващи документи, касаещи предаването на стоките.

г/ всички доставчици, от които жалбоподателят се е снабдявал със стоки от вида на процесните.

7. Имат ли страните по сделките наети или собствени транспортни средства, има ли назначени шофьори; има ли издадени и осчетоводени документи за осъществен транспорт на стоките, предмет на доставката – при жалбоподателя и при доставчиците; ползвани ли са услугите на превозвачи и къде счетоводно е отразено това.

8. Имат ли връзка получените доставки с извършваната от жалбоподателя икономическа дейност през ревизирания период.

9. Редовно ли са водени счетоводствата на доставчиците и на жалбоподателя.

II. Поставени от жалбоподателя:

1. Осчетоводени ли са процесните фактури и водено ли е редовно счетоводство и по кои сметки.

2. Начисленият ДДС посочен ли е в дневниците за продажби и в справка-декларация по ЗДДС.

3. Налице ли е разплащане по процесните фактури, по които е отказано правото на данъчен кредит и по какъв начин е извършено.

4. Доставчиците по счетоводни данни притежавали ли са въпросното количество стоки и имат ли материална и кадрова обезпеченост за фактурираните доставки.

5. Налице ли е документален поток при ревизираното лице, от който да се установи действително извършени доставки, респективно за използване на съответната доставка в икономическата дейност на получателя.

По първата задача в.л. установява, че към процесните фактури има приемо-предавателни протоколи, описани в таблица в констативно-съобразителната част на експертизата. В нито един от приемо-предавателните протоколи няма имена за "предал". Констатирано е, че в малка част от протоколите има имена за "приел" стоките. В тези, в които има посочено име на "приел" е: Г. Г.. Съгласно ССЕ при жалбоподателя процесните фактури са осчетоводени по дебита на сметки 302-Материали и 4531-ДДС покупки, и по кредита на сметка 422-Подотчетни лица. В края на всеки месец сметка 422-Подотчетни лица е закривана, като са взимани операции: дебит сметка 422-Подотчетни лица, кредит сметка 501-Каса в левове. Стоките са изписвани с една обща операция, с дата 31.12. на всяка от отчетните години. Всички заприходени през годината стоки са изписани, като е дебитирана сметка 601-Разходи за материали и е кредитирана сметка 302-Материали".

По втората задача в.л. от предоставената информация от НАП за "Депси 63" ЕООД е установило, че дружеството не е декларирало приходи по спорните фактури. За "Велос Трейдинг" ЕООД въз основа на предоставената информация от НАП е установено, че не са подавани ГДД по чл.92 ЗКПО за периода от 2016 г. – 2018 г., т.е не са декларирани приходи по спорните фактури.

По третата задача в.л. установява наличие на касови бонове, описани подробно в таблица в констативно-съобразителната част на експертизата.

По четвъртата задача в.л. констатира, че доставчиците не са разполагали с наети работници/служители в периодите, в които има издадени фактури към ревизираното лице.

По петата задача в.л. за "Депси 63" ЕООД установява, че няма информация за заприходени ДМА, нито за покупки на материали или консумативи. За "Велос Трейдинг" ЕООД няма информация за заприходени ДМА, нито за покупки на материали или консумативи.

По шестата задача в.л. установява, че през всяка от процесните години ревизираното лице не разполага с налични количества материали за извършване на икономическата му дейност. Такива са закупувани от него през годината и на 31.12 са изписвани като вложени в производството печатни изделия. Вещото лице посочва, че приемо-предавателните протоколи, описани в таблицата в констативно-съобразителната част, че могат да се обвържат по вид, количество и дата с процесните фактури. През периода 2016 г. – 2020 г. ревизираното лице е закупувало материали от вида на процесните от доставчици, описани на стр.29 от заключението.

По седмата задача в.л. установява, че при жалбоподателя има заприходени транспортни средства, но няма назначени шофьори. Няма издадени счетоводни документи за осъществен транспорт на стоките. При доставчиците няма назначени шофьори, нито има данни за заприходен транспортни средства.

По осмата задача в.л. установява, че получените доставки на стоки и услуги имат връзка с извършваната от ревизираното лице дейност.

По деветата задача в.л. установява водено счетоводство на ревизираното лице. Съгласно предоставената от ТД на НАП информация за доставчиците, ССЕ прави извод, че тяхното счетоводство не е водено редовно.

По десетата задача, вещото лице установява, че процесните фактури са осчетоводени при ревизираното лице, като счетоводството му е водено редовно.

По единадесетата задача в.л. установява, че от 18.11.2016 г. "Депси 63" ЕООД става ЕООД с едноличен собственик на капитала: Н. Г. Р.. "Депси 63" ЕООД е регистрирано по ЗДДС на 21.06.2017 г. За периоди м.януари 2016 г. и м.януари 2017 г. не са декларирани продажби, а за периодите от м.февруари 2017 г. до м.юни 2017 г. – когато е регистрирано, не са подавани

уведомления за приемане на СД по ЗДДС. За периода от м.юли 2017 г. до м.ноември 2020 г., когато има множество издадени фактури към ревизираното лице, фирмата не е била регистрирана по ЗДДС. "Велос трейдинг" ЕООД е deregистрирано по ЗДДС на 23.02.2016 г., т.е. в периода на издаване на фактурите към ЕТ "" не е била регистрирано по ЗДДС.

По дванадесетата задача в.л. установява, че към всяка от процесните фактури има касови бонове.

По тринадесета задача в.л. установява, че няма данни за материална и техническа обезпеченост на доставчиците. Няма кадрова обезпеченост нито при "Депси 63" ЕООД, нито при "Велос трейдинг" ЕООД.

По четиринадесета задача в.л. установява, че наличните документи за процесните доставки включват: фактури, касови бонове и приемо-предавателни протоколи, без посочени имена за "предал", и в голямата си част без имена на за "приел". Направен е извод, че не може да се установи действителност на извършените доставки. Експертната е проследила стокови поток при ЕТ "", като е установено, че всички заприходени материали по процесните фактури са изписани в края на съответната година на разход, като е дебитирана сметка 601-Разходи за материали, кредит сметка 302-Материали. Материалите са изписани общо, без да се отнасят към определена конкретна продукция.

По делото беше изслушано **допълнително заключение** по съдебно-счетоводна експертиза с вещо лице Г. З., която даде заключение по следните задачи:

1. По въпрос 5 от основната експертиза: Осъществило ли е вещото лице контакт с доставчиците за представяне на документи. По какъв начин вещото лице се е опитало да осъществи контакт с доставчиците.

2. По отношение на въпрос 6 от експертната: Какви материали са закупувани и какъв е общият размер на ДДС по ЗДДС за периода 2016 г. – 2020 г. от доставчици: "Ема" ООД; "Папиорс" ООД; "Анталис България" ЕООД; "Славен 91" ООД; "Директа" ЕООД; "Призма" ООД; "Марвена" ООД; "Актив Комерс - Костенец" ЕООД; "Агресионе България" ЕООД; "Елиди" ООД и "Кариер" ООД. Налице ли са задължения по ЗДДС по отношение на тези доставчици.

По първата задача в.л. е осъществило контакт с адв.К. и Г. Г., който е бил назначен в ЕТ "Цветелина Илиева-Бугарресурс 7" като технически редактор и при когото се съхраняват счетоводните документи на ЕТ. Г. е повторил отговора си, даден на в.л. П., че връзка с процесните доставчици не може да се установи още от времето, когато е била извършена ревизията.

Контактите и данните, публикувани в сайта на Търговския регистър, не са актуални и няма как да бъдат открити представители на "Депси 63" ЕООД и "Велос трейдинг" ЕООД.

По втората в.л. установява, че за посочения период са закупувани различни видове хартия и други материали, които са свързани с дейността на жалбоподателя: производство на други изделия от хартия и картон, печатане на други изделия и печатни продукти. Извършени са изчисления, като общият размер на начисления ДДС за покупките за периода от 2016 г. – 2020 г. по издадените фактури от доставчиците, посочени във въпроса, е в размер на 53 096.19 лв. Доставчиците по този въпрос нямат задължения за ДДС.

Съдът ще коментира експертните заключения при излагане на правните си изводи.

По делото беше разпитан като **свидетел** Г. С. Г., син на жалбоподателката. Свидетелят сподели, че е работил във фирмата от 1996 г. до 2021 г. като технически редактор. Фирмата е рекламна агенция, занимава се с издаване на печат на книги, учебници, брошури, всичко от хартия и картон. В качеството си на технически редактор свидетелят е отговарял за цялостната изработка, намирал е клиенти от Г. по препоръки от потенциални клиенти, от частни фирми. Фирмата е отпечатвала календари за съда в съдебната палата. Неговата майка се е включвала в дейността, тя също е подsigурявала клиенти, материали, занимавала се е с продажби. Уточни, че фирмата е работила с над 10 печатници в С. и страната. Процесът на доставка на материали е осъществяван така: материалите са доставяни след потвърждение на

поръчка в печатницата, в която е следвало да се извърши печатът, тъй като ЕТ не разполага със склад. В зависимост от печата, са доставяни материали – картон, хартия, мастила, лайсни и други материали. Посочи, че са работили с още около 10 фирми, от които са закупувани материали. Относно приемането на стоките заяви, че той винаги е присъствал лично, съставяни са винаги документи: протоколи, фактури, плащането е осъществявано към момента на доставката или след това, но е имало случаи и преди самата доставка. Той лично е осъществявал плащането на стоките. В зависимост от броя на поръчките в ЕТ "Цветелина Илиева-Бугарресурс 7" е имало назначени по двама или трима души. Материалите са доставяни с транспорт на доставчика.

Съдът ще коментира свидетелските показания при излагане на правните си изводи.

В хода на съдебното производство към доказателствения материал се приобщиха следните **писмени доказателства**:

Представени от жалбоподателя: с молба от 07.03.2022 г. – УАС /л.115/; с молба от 26.10.2022 г. и от 30.11.2022 г. – опис на спорните фактури /л.143, л.175/.

Представени от ответника: с молба вх.№ 37415/20.10.2022 г. – Заповед № РД-01-309/20.05.2021 г. на Директор на ТД на НАП-гр.С. /л.139/.

Представени от трети неучастващи по делото лица: представени от "Борика" АД: доказателства във връзка с удостоверяване наличието и валидността на КЕП на служителите, подписали с електронен подпис ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, /л.156, л.170/; представени от ТД на НАП-гр.С. за нуждите на ССЕ: информация относно "Депси 63" ЕООД и "Велос трейдинг" ЕООД /л.192/; информация относно "Ема" ООД; "Папиорс" ООД; "Анталис България" ЕООД; "Славен 91" ООД; "Директа" ЕООД; "Призма" ООД; "Марвена" ООД; "Актив Комерс-Костенец" ЕООД; "Агресионе България" ЕООД; "Елиди" ООД и "Кариер" ООД /л.294/.

При така установената фактическа обстановка Съдът достигна до следните правни изводи:

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по чл.119, ал.2 ДОПК, в кръга на определените им правомощия /в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/. Ревизионният акт е издаден в предвидената форма и съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от РД, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. Оспореният РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила.

Актовете на органите по приходите са връчвани на ревизираното лице и същото е могло своевременно да защити правата си като представи доказателства. Не са допуснати нарушения на изискванията за съдържание, форма и процесуални правила при издаването на РА.

Във връзка с компетентността на ревизиращите органи по делото са представени: Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. /л.22/. От същата се установява, че Г. М. В. - Н. към датите на издаване на ЗВР, ЗИЗВР и РА е заемала длъжността Началник на сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С.. Представени са: Заповед № РД-01-309/20.05.2021 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. /л.33, л.140/. Съгласно Заповед № РД-01-309/20.05.2021 г. на от Директор на ТД на НАП-гр.С., И. Й. Л., гл.инспектор по приходите в сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С., е определена да изпълнява функциите на ръководител на екип за периода от 21.05.2021 г. до 30.09.2021 г.; и Решение за изземване разглеждането/ решаването на конкретна преписка № Р-22221421000715-098-001/26.05.2021 г., с което ревизионната преписка е иззета от П. Н. Г., определен със ЗВР за ръководител на ревизията, и са възложени правомощията по

извършване на И. Й. Л..

Съдът констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели.

Съгласно чл.4 ЗЕДЕУУ, автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. По силата на чл.13 ЗЕДЕУУ електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл.16. Електронният подпис по ал.3 има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал.1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.

В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на чл.13, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл.3, т.10 от Регламент (ЕС) № 910/2014, а именно данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва. Дефинициите за усъвършенстван електронен подпис и квалифициран електронен подпис съгласно чл.13, ал.3 и ал.4 ЗЕДЕУУ препращат към същия регламент и съгласно тях "усъвършенстван електронен подпис" означава електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в чл.26 от регламента: да е свързан по уникален начин с титуляря на подписа, да може да идентифицира титуляря на подписа, да е създаден чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярят на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол, и да е свързан с данните, които са подписани с него, по начин, позволяващ да бъде открита всяка последваща промяна в тях; а "квалифициран електронен подпис" означава усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи. Квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл.26 от регламента. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. По делото са представени удостоверения, издадени от доставчика на удостоверителни услуги със съдържанието по чл.24, ал.1 ЗЕДЕУУ, обосновава извод за това, че заповедта за възобновяване на ревизия и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в чл.13, ал.3 ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис.

По делото са представени справки от публичните регистри на "Борика" АД за издадени електронни подписи и удостоверения за квалифициран електронен подпис на органите по приходите, подписали РА, както и за лицата, издали ЗВР. Съдът намира, че тези доказателства не са необходими, предвид разпоредбата на чл.25, т.1 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на ЕП и

на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила съгл. чл.52 от 01.07.2016 г., както и на чл.5, т.2, предл.2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО НА ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 г. относно правната рамка на Общността за електронните подписи, съгласно които правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. Т.е. доказателства за КЕП не следва да бъдат представяни, макар това да е сторено от ответника в настоящото производство, а освен това са събрани и служебно от Съда.

Според чл.28, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция) доставчикът на удостоверителни услуги води електронен регистър (база данни), в който публикува удостоверенията, които използва в дейността си като доставчик, издадените удостоверения и списъка на прекратените удостоверения. Последната разпоредба е доразвита в чл.37, ал.2 от Наредба за дейността на доставчиците на удостоверителни услуги, реда за нейното прекратяване и за изискванията при предоставяне на удостоверителни услуги, според която регистърът съдържа: 1. удостоверенията за квалифициран електронен подпис, които използва в дейността си като доставчик на удостоверителни услуги; 2. списък на издадените удостоверения за квалифициран електронен подпис; 3. списък на прекратените удостоверения; 4. удостоверения за време за представяне на електронен подпис, създаден за определен електронен документ, в случаите, когато такива се издават от доставчика на удостоверителни услуги; 5. информация по чл.28, ал.3 ЗЕДЕУУ. Следователно публичният електронен регистър на доставчика съдържа информация относно действащите и прекратените удостоверения за квалифицираните електронни подписи, издадени от същия.

Видно е от съдържащите се в делото справки – извлечения от информационната система, че лицата, подписали ЗВР, ЗИЗВР и РА с електронен подпис, са притежавали сертификат, издаден от В-Т. О. СА QES, с валидност за периода на подписване на документа. Освен това от публичния регистър, поддържан от доставчика на удостоверителни услуги и достъпен на адрес: <https://www.b-trust.org/bg>, може да се извърши проверка относно наличието на издадено удостоверение за квалифициран електронен подпис. Справката в този регистър показва, че към датата на РА подписалите го лица са притежавали издадени и валидни удостоверения за професионален електронен подпис.

От така представените преписи на хартиен носител, включително и от извършените справки в публичния регистър <https://www.b-trust.org>, се установява, че ЗВР, ЗИЗВР, Решение за изземване, РД и РА, издадени като електронни документи са подписани с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията, както и че органите по приходите, извършили ревизията, са притежавали валиден квалифициран електронен подпис към датите на издаване на РД и РА.

На следващо място, наличието на КЕП на органите, издали ЗВР, ЗИЗВР, Решение за изземване, РД и РА, се установява по категоричен начин от приетото по делото удостоверение, издадено от трето лице, издател на КЕП – "Борика" АД. От същото се установява, че към датите на издаване на оспорения РА, заедно с приложените към него РД, ЗВР и ЗИЗВР, квалифицираните подписи са валидни и са издадени на органите по приходи, подписали електронните документи. Ето защо Съдът намира, че указаните актове са надлежно подписани.

Предвид гореизложеното оспореният административен акт е постановен от материално компетентни органи с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма.

По приложението на материалния закон.

I. В частта по ЗДДС:

Правният спор се свежда до това налице ли са действително извършени доставки по процесните фактури с предмет стоки. Спорният въпрос за реалността на доставките е

фактически въпрос, който при доставка на стоки се свежда до доказване факта на прехвърляне собствеността върху същите.

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

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

За да бъде признато и законосъобразно упражнено правото на данъчен кредит следва да са събрани доказателства относно всеки един от юридическите факти, предвидени в действащия към момента на издаване на фактурата закон. Съобразно общите правила за разпределяне на доказателствената тежест, жалбоподателят, който претендира възникването и законосъобразното упражняване на правото на данъчен кредит по процесните фактури, следва да докаже при пълно и главно доказване наличието на предпоставките по чл.68 и чл.69 ЗДДС и отсъствие на пречки по чл.70 ЗДДС, които да препятстват упражняването на правото на данъчен кредит.

Правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя е отказано във връзка с липса на доказателства за реалното осъществяване на доставките, водещи до извод за липса на данъчно събитие по смисъла на чл.6 ЗДДС.

Съдът намира изводите на ревизията за липса на реалност на доставката по фактурите, издадени от "Депси 63" ЕООД и "Велос трейдинг" ЕООД за законосъобразни.

В случая се касае за родово определени вещи и съгласно чл.24, ал.2 от Закона за задълженията и договорите собствеността върху същите се прехвърля с определянето им по съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени. С оглед събраните по делото доказателства, включително и от основната и допълнителна ССЕ, както и от свидетелските показания, се установява, че предмет на доставките са били материали, необходими за печат на различни изделия от ревизираното лице. В хода на ревизията същото е представило спорните фактури и приемо-предавателни протоколи. Така представените приемо-предавателни протоколи са бланкетно съставени, като липсват имена и длъжност на лицата "за приел" и "за предал". Това не позволява да се установи дали тези подписи са на представляващите дружествата, а в случай че не са - дали тези автори са материалноотговорни лица. Ето защо не е ясно дали така положените подписи са в състояние да обвържат дружествата-съконтрагенти с оглед настъпване транслативния ефект на търговската продажба. В малка част от протоколите е посочено името Г. Г. "за приел", служител в ревизираното дружество, но за същия не е представен трудов договор.

В протоколите не е индивидуализирано мястото на предаване на стоките. В хода на ревизията доставчиците не са представили документи за собствени или наети обекти, и предвид начина, по който са съставени приемо-предавателните протоколи, не може да се установи в кой имот е извършено предаването на стоките, респективно от кои служители на двете дружества, предвид констатацията на ревизията, че доставчиците не разполагат с наети по трудово или гражданско правоотношение служители. От своя страна и вещото лице по ССЕ установи, че

дружествата доставчици не разполагат с материална и кадрова обезпеченост.

От съществено значение в случая е обстоятелството, че тези протоколи не са представени от доставчиците, а само от ревизираното лице. При това положение и ССЕ не е могла да установи дали количествата от стоките при лицата, издали фактурите, са надлежно изписани при продажбата им на жалбоподателя. Експертната не даде заключение за редовност на водените от доставчиците счетоводства.

В този ред на мисли само констатацията за редовност на воденото от доставчиците счетоводства с оглед извършените осчетоводявания във връзка с процесните фактури, можеше да бъде прието, че разглежданите протоколи като писмени доказателства имат за достоверна дата тази, посочен в тях. Това е така, защото следваше да се установи дали въз основа на тях има извършени счетоводни записвания в книгите на търговците. В тази връзка следва да се има предвид разпоредбата на чл.182 ГПК, според която вписвания в счетоводни книги се преценяват от съда според тяхната редовност и с оглед на другите обстоятелства по делото. В същия смисъл е и нормата на чл.51 ДОПК: вписванията в счетоводните книги се преценяват според тяхната редовност в съответствие с изискванията на Закона за счетоводството и с оглед на другите обстоятелства, установени в хода на производството. При това положение по делото има съмнение дали въпросните документи могат да служат като годни доказателства в подкрепа становището на жалбоподателя за реалност на извършената доставка. Това относимо обстоятелство остана недоказано дори и от изслушаната ССЕ.

По силата на чл.68 и чл.69 ЗДДС данъчнозадължено лице – получател на облагаема доставка, има право да приспадне данъчен кредит за получени от него стоки или услуги по облагаеми доставки. Приложението на националния закон следва да е съобразено с тълкуването на чл.14 § 1 от Директива 2006/112 дадено в решенията на Съда на ЕС – доставката на стоки не се отнася до прехвърлянето на право на собственост в предвидените от националното право форми, а включва всяка сделка по прехвърляне на материална вещ от определено лице, което овластява друго лице да се разпорежда фактически с нея като собственик. Според т.31 от решението на СЕС по дело 285/11, за да се установи, че по доставките на стоки е налице правото на приспадане, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани за извършване на облагаеми сделки. Проверката се осъществява от националната юрисдикция, в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право (т.32 от решение по дело С-285/11). Доказателствената тежест, съгласно общото правило на чл.154, ал.1 ГПК е на ревизираното лице, което претендира признаване на правото на приспадане на данъчен кредит.

В тази връзка следва да се има предвид, че притежаването на данъчни фактури (документи) от получателя и тяхното счетоводно отражение не е достатъчно да обоснове реалност на отразените в същите стопански операции. Това е така, защото при оспорване на фактурите относно отразените в тях стопански операции, в тежест на ползвания се от правата по тези документи – в случая ревизираното лице - е да докаже, че отразените във фактурите стопански операции действително са осъществени. За признаване на спорното право преди всичко се изискват доказателства за реалност на доставката, а след това и за правилното ѝ счетоводно отразяване. Това от своя страна означава, че като доказателство за реалност на доставките, ревизираното лице не може да се позовава само на счетоводните записвания.

Съгласно ССЕ от наличните документи не може да се установи реалност на спорните доставки. Липсва търговска кореспонденция между ревизираното лице и дружествата-доставчици, а именно – оферти, заявки. Няма сключени договори за доставка на процесните материали, в които същите да са описани като вид, брой, количество, единична цена и прочие. Макар в.л. да е установило отчетен при ревизираното лице разход за закупени материали, предмет на спорните фактури, от обследваните съпътстващи документи не може да се удостовери реалност на процесните доставки. Вещото лице е работило по документите по представената по делото преписка и от представените от НАП относно доставчиците, но няма доказателства за отчетен приход от страна на дружествата-доставчици, което е от

съществено значение.

Липсват също така доказателства по какъв начин стоките са доставени на ревизираното лице, като липсват съставени транспортни документи. Не са ангажирани доказателства, че действително транспортът на процесните стоки е бил за сметка на дружествата-доставчици. Не са представени и товарителници, в които да е посочен конкретен обект и негов адрес. Независимо, че страните по доставките се намират в един район, с оглед адресите на дружествата – [населено място], доколкото се касае за голямо количество на процесните стоки, то логично е същите да бъдат превозени от доставчиците до склада на ревизираното лице, като за предаването, превозването и получаването на стоките разпоредбите на ЗСч и нормативните актове по прилагането им изискват съставянето на счетоводни документи, удостоверяващи извършването на тези стопански операции. И след като в хода на ревизията и при обжалването на акта не са представени доказателства, удостоверяващи извършването на тези операции, е по-логично да се приеме, че те не са извършени, а не обратното.

Свидетелските показания, преценени в съвкупност с останалите доказателства по делото, също не доказват реалност на спорните доставки.

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

Наличието на издадени фактури не е достатъчно за удостоверяване наличието на спорните доставки. Договорите могат да бъдат заместени само от фактурите, но това не значи, че те обективират реално извършени доставки, а само съвпадение на волеизявленията на страните в тях, че са съгласни да постигнат като резултат договореното между тях по доставките. В тази връзка нееднократно в свои решения ВАС, е имал повод да застъпи схващането, че е налице разлика между сделка в гражданскоправния смисъл и доставка за целите на данъчното облагане и това е причината законодателят в ЗДДС да употребява понятието доставка. Докато при сделката в гражданскоправния ѝ аспект е необходимо съгласие между страните за пораждаване на договорения резултат, при доставката по смисъла, вложен от законодателя в ЗДДС - чл.6, ал.1 ЗДДС не е достатъчно съгласието на страните по доставката, а нейното реално осъществяване - предаване на стоката или извършването на услугата. Това означава, че наличието само на договор, респ. на фактура, не може да породи правомерно упражняване право на данъчен кредит за получателя по доставките, ако той не установи, че издадените му фактури обективират реално осъществени доставки на стоки и/или услуги. За доказване на реалното изпълнение на доставките на стоки и/или услуги задължение е на получателя, за да може да упражни правомерно правото на приспадане на ДДС като данъчен кредит да притежава доказателства за изпълнение на доставките. В този смисъл не може да се приеме, че получателят е поставен в неравностойно положение. Този, който черпи права от доставката, а в случая това е получателят на стоките и услугите, следва да докаже наличието на всички положителни предпоставки на закона за да извърши законосъобразно приспадане на ДДС - чл.6, ал.1, чл.9, ал.1, чл.25, ал.1 във връзка с чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС.

Нито в хода на ревизията, нито в хода на съдебното производство се представиха доказателства за произхода на стоките. Вярно е, че произходът на стоката не е елемент от фактическия състав на чл.68 ЗДДС, но несъмнено е свързан с наличието на реалност на доставките, с оглед обстоятелството, че за да бъде налице доставка на стока е необходимо

доставчикът да разполага с тази стока. Предвид липсата на такива, не може да се направи обоснован извод, че дружествата-доставчици са разполагали с процесните стоки. В тази връзка и Решение на Съда на Европейския съюз от 18 юли 2013 г. по дело C-78/12, т. 38, в която изрично се посочва, че за преценката дали са налице предпоставките за правото на приспадане на данъчен кредит може да се вземат предвид данни относно доставки предхождащи или следващи разглежданите в основното производство. Относно доказване реалността на доставките следва да се съобрази и Определение на Съда на европейския съюз от 4 юли 2013 г. по дело C-572/11, съгласно което член 168, буква а) и член 203 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, както и принципите на данъчен неутралитет и на защита на оправданите правни очаквания трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат на получателя по фактура да се откаже право на приспадане на посочения в тази фактура данък върху добавената стойност, когато доставките, за които се отнася последната, не са били действително осъществени, дори ако рискът от данъчни загуби е отстранен, с мотива че издателят на фактурата е платил посочения в нея данък върху добавената стойност. Запитващата юрисдикция е длъжна в съответствие с националните правила относно събирането на доказателства да извърши глобална преценка на всички факти и обстоятелства по спора, с който е сезирана, за да определи дали е такъв случаят на доставките, за които се отнасят разглежданите в главното производство фактури. При съвкупната преценка на доказателствата Съдът намира, че от същите не се удостоверява действителност на извършените доставки на стоки от страна на дружествата-доставчици.

При това тезата на жалбоподателя, че наличието на документи като процесните фактури, приемо-предавателни протоколи, касови бонове, удостоверява реалността на процесните доставки, е несъстоятелна.

При тези обстоятелства от представените доказателства за изпълнение на доставките не може да се направи извод, че те имат връзка с действително осъществени обективни факти и конкретно място на изпълнение на доставките. Поради това следва да бъдат приложени правните последици от обстоятелството, че фактурите и съпътстващите ги документи не съдържат данни за действително осъществена стопанска операция и не съставляват годни документи по смисъла на чл.71, т.1 и т.2 ЗДДС, въз основа на които може да бъде упражнено правото на данъчен кредит. По изложените съображения, Съдът не споделя твърденията на жалбоподателя за доказани и действително осъществени доставки по спорните фактури – доколкото по принцип има посочен предмет. Това не съответства на цитираните изисквания за съдържанието на фактурите по правото на ЕС и националното право, предвид изискването, че фактурата следва да носи данни за осъществено данъчно събитие, които да могат да бъдат проверени, респективно да има връзка с други документи, в които се съдържат такива данни.

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

Съдържанието на доказателствената тежест е правото и задължението на Съда да приеме за

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

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

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

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

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

Следователно, установяването субективния елемент - получателят е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е привидна или злоупотреба с право се отнася до спазването на принципа за добросъвестност от получателя по доставката. Този принцип отразява длъжното поведение, произтичащо от общата забрана за злоупотреби и измами, както и от принципа, съгласно който никой не може да се ползва от правата, предоставени от правния ред на Съюза, с измамна цел или с цел злоупотреба и от принципа на защита на оправданите правни очаквания. За значението, което се отдава на добросъвестността на данъчнозадълженото лице, в контекста на правото на приспадане на ДДС, свидетелства съдебната практика на Съда на ЕС:, изразена в решения O. и др., C-354/03, C-355/03 и C-484/03, EU:C:2006:16, K. и R. R., C-439/04 и C-440/04, EU:C:2006:446, M. и D., C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, T., C-324/11, EU:C:2012:549, както и определения F. V., C-563/11, EU:C:2013:125 и Jagicio, C-33/13, EU:C:2014:184, както и например:

Търговците, които взимат всички мерки, които са необходими, за да гарантират, че техните сделки не са свързани с измама, независимо дали това е измамно избягване на ДДС или друга измама, трябва да могат да разчитат на законността на тези сделки, без риск да загубят

правото на приспадане на ДДС (в този смисъл С-384/04 F. of T. I. and Others [2006] E. I-0000, § 33). Не е в противоречие с правото на Съюза да се изисква от стопанския субект да вземе всички необходими мерки, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не го води до участие в данъчна измама (вж. в този смисъл Решение от 27.09.2007 г. по дело Т. и др., С-409/04, Сборник, стр. I-7797, т. 65 и 68, Решение по дело N. S., т. 24 и Решение от 21 декември 2011 г. по дело V. O., С-499/10, т. 25).

Националната юрисдикция е задължена да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по това дело, за да определи дали данъчнозадълженото лице е действало добросъвестно и е взело всички мерки, които могат разумно да се изискват от него, за да се увери, че осъществяваната операция не го довежда до участие в данъчна измама. В хипотезата, при която тази юрисдикция стигне до извода, че с оглед на обективни данни е доказано, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че осъществената от него операция е била част от извършена от другата страна по доставката измама, и че не е взело всички зависещи от него разумни мерки за избягване на тази измама, ползването от правото на освобождаване от ДДС би могло да му бъде отказано (в този смисъл решение M.-G., EU:C:2012:547, т. 53 и 54). Грижата на добрия търговец представлява мярка за добросъвестно поведение на получателя по доставката по смисъла на чл. 302 ТЗ. Ако не е положена тази грижа, търговецът е недобросъвестен, в който случай при наличие на обстоятелства, сочещи на злоупотреба по правото на ЕС, следва да бъде отказано правото на приспадане на данъчен кредит. Добросъвестността на търговеца, получател по доставката, не може да съставлява самостоятелно основание за признаване на правото на приспадане без да е доказано реалното получаване на стоките или услугите по сделката. Това е така, тъй като без да получена доставката, не възниква право на приспадане на данъчен кредит. Добросъвестният търговец, ако действително е получил стоките или услугите, следва да разполага с доказателства за предаването на стоките и приемането на услугите. С оглед на това, ако е положил дължимата грижа, следва да разполага с всички доказателства за осъщественото изпълнение по доставката, в противен случай следва да може да представи разумно обяснение защо не разполага с доказателства.

Тези факти са налице в процесния случай, тъй като жалбоподателят не представи относими доказателства за обстоятелства, които според естеството на спорните доставки, сочат изводи за изпълнението им. Съответно на това жалбоподателят не е положил дължимата грижа, а именно грижата на добрия търговец да води делата си по начин, който му позволява да докаже правата си съответно да бъде осъществен контрол от органите по приходите върху законосъобразното упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит.

С оглед на изложеното Съдът намира, че от представените доказателства не може да се обоснове извод за наличие на реално осъществени доставки по издадените от "Депси 63" ЕООД и "Велос трейдинг" ЕООД фактури, поради което РА в тази му част е законосъобразен.

II. В частта по ЗДДФЛ:

Законосъобразно приходните органи са извършили корекция на СФР за 2016 г., 2017 г., 2018 г. и 2019 г. предвид безспорно установеното в частта по ЗДДС, а именно, че в случая липсва реалност на процесните доставки на материали, осчетоводени от дружеството-жалбоподател като текущ разход по сметка 601-Разходи за материали. Безспорно установеното попада в хипотезата на чл.16 вр. чл.26, т.2 вр. чл.10 ЗКПО, а именно непризнати за данъчни цели разходи. Правилен е изводът на ревизията, че тези отчетени разходи са в резултат на доставки, които не са реално осъществени. В такъв случай чрез осчетоводяването на първични счетоводни документи за извършване на разходи по сделки, за които са налице категорични доказателства, че не са реално осъществени, то правилно е прието, че от страна на данъчно задълженото лице е извършено намаляване на финансовия му резултат с цел отклонение от облагане с корпоративен данък. Следователно, когато се касае за разходи, документално необосновани съобразно изискванията на нормата на чл.10 ЗКПО, тяхното непризнаване за данъчни цели следва да бъде извършено по реда, предвиден в разпоредбата

на чл.26, т.2 ЗКПО.

С оглед на изложеното Съдът намира, че от представените доказателства не може да се обоснове извод за наличие на реално осъществени доставки по издадените от "Депси 63" ЕООД и "Велос трейдинг" ЕООД фактури, поради което правилно с РА е коригиран СФР, а това води до извода, че и в тази му част РА е законосъобразен.

Тъй като се потвърждават задълженията за ДДС, произтичащи от непризнаване правото на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури, задължението за данък върху доходите на физическите лица, следва да бъдат потвърдени и задълженията за лихви, които са с акцесорен характер и следват главните задължения.

Предвид изложеното дотук следва да се приеме, че оспореният РА е законосъобразен, поради което жалбата следва да бъде отхвърлена като неоснователна и недоказана.

В тази връзка основателна е претенциите на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Общият материален интерес по делото е в размер на 279 797.96 лв. Претендираното от ответника юрисконсултско възнаграждение, изчислено на базата на чл.7, ал.2, т.5 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, което следва да се присъди на ответника е в размер на 15 841.92 лв. и в този му размер следва да се присъди в полза на ДОДОП-гр.С..

Така мотивиран е на основание чл.160 и чл.161 от ДОПК, Съдът

Р Е Ш Е Н И Е:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на ЕТ ", ЕИК:[ЕИК], [населено място],[жк], [улица], , против РА № Р-22221421000715-091-001/10.09.2021 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., поправен с РАПРА № П-22220421185803-003-001/23.10.2021 г., потвърден с Решение № 1804/29.11.2021 г. на Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, относно определените й задължения по Закона за данък върху добавената стойност в общ размер 128 323,03 лв. и лихви от 34 620,12 лв., както и задължения по Закона за данъците върху доходите на физическите лица в общ размер 94 844 лв. и лихви от 22 010,81 лв.

ОСЪЖДА ЕТ "", ЕИК:[ЕИК], [населено място],[жк], [улица], ет.3, ап.25, да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер 15 841.92 лв. /петнадесет хиляди осемстотин четиридесет и един лева и 92 ст./

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

СЪДИЯ: