

РЕШЕНИЕ

№ 9747

гр. София, 20.03.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 60 състав,
в публично заседание на 30.01.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Георги Терзиев

при участието на секретаря Паола Георгиева, като разгледа дело номер **9686** по описа за **2021** 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/.

Производството е образувано по жалба на „Зимо“ ЕООД, ЕИК по Булстат:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], вх. В, ет. 5 представлявано от М. А. А. - Управител, чрез адвокат В. К. С., със съдебен адрес: [населено място], [улица], срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221020005094-091-001/31.03.2021 г., издаден от Ф. С. Й., на длъжност Началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към Дирекция „Контрол“, ТД на НАП [населено място] – орган възложил ревизията и Т. Н. В., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, в частта потвърдена с Решение № 1237/16.08.2021 г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на Национална агенция по приходите. Жалбоподателят оспорва РА относно установените му данъчни задължения по ЗДДС:

- в общ размер на 5 879.00 лв., ведно с определени лихви за забава в размер на 2 147.35 лв. за данъчни периоди м. Декември 2014 г., м. Март 2018 г. и м. Август 2019 г. В жалбата са изложени твърдения за незаконосъобразност, неправилност и необоснованост на издадения РА. Подателят ѝ намира, че фактическите констатации на органите по приходите не се подкрепят от събраните в хода на ревизията доказателства. Настоява, че неоснователно му е отказан данъчен кредит, доколкото зад издадените фактури стоят реални доставки. Позовава се на практиката на СЕС по

данъчни дела. Претендира отмяната на РА и присъждане на разноските по делото. Подробни съображения излага в депозираната жалба. В съдебно заседание жалбоподателят поддържа жалбата чрез адвокат С. и адвокат М.. Моли за отмяна на оспорения ревизионен акт и претендира сторените по делото съдебно-деловодни разноски по представен списък.

Ответният административен орган – Директор на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП-С., чрез процесуалния си представител юрисконсулт З., излага становище за неоснователност и недоказаност на жалбата, моли Съда да я остави без уважение, като остави в сила ревизионен акт, и да присъди в полза на Дирекция ОДОП при ЦУ на НАП – [населено място] следващото му юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура, редовно уведомена, не изпраща представител.

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

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Решението на Директора на Дирекция ОДОП е връчено на жалбоподателя на 19.08.2021 г. /л.49/. Жалбата е подадена на 02.09.2021 г. видно от поставения върху същата вх. № 53-04-701, от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което същата е процесуално допустима /л.4/.

От фактическа страна, Съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221020005094-020-001/24.08.2020 г., издадена от Ф. С. Й., на длъжност Началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към Дирекция „Контрол“, ТД на НАП [населено място], е възложена ревизия на жалбоподателя за следните видове задължения:

- Данък върху добавената стойност за данъчен период от 01.12.2014 г. до 31.12.2019 г. Заповедта за възлагане на ревизия е връчена на жалбоподателя по електронен път на 25.08.2020 г., като е определен срок за извършване на ревизията – до три месеца от връчване на заповедта. За ревизиращи органи са определени Т. Н. В., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията и А. Г. Арнаудска, на длъжност инспектор по приходите /л.56-58/.

Заповедта за възлагане на ревизия е изменена със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ № Р-22221020005094-020-002/23.11.2020 г., връчена по електронен път на 26.11.2020 г., като срокът за извършване на ревизията е определен до 23.12.2020 г. /л.53-55/.

Със ЗИЗВР № Р-22221020005094-020-003/16.12.2020 г., връчена по електронен път на 23.12.2020 г., е определено на ревизията да завърши до 25.01.2021 г. /л.50-52/.

Ревизионният доклад /РД/ по извършената ревизия с № Р-22221020005094-092-001/25.02.2021 г. е изготвен на 25.02.2021 г. и е връчен на ревизираното лице по електронен път на 25.02.2021 г. /л.59-73/. Срещу издадения РД от страна на ревизираното лице не е подадено възражение в срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизионният акт с № Р-22221020005094-091-001/31.03.2021 г. е издаден на 31.03.2021 г. и е връчен на задълженото лице по електронен път на 25.05.2021 г.

/л.74-87/ С него са приети изложените в РД факти и обстоятелства, направените фактически и правни изводи и основанията за тях. РА съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК.

С оспорвания РА на дружеството са установени допълнителни задължения по ЗДДС в общ размер на 5 879.00 лв., ведно с определени лихви за забава в размер на 2 147.35 лв. за данъчни периоди м. Декември 2014 г., м. Март 2018 г. и м. Август 2019 г. на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 вр. чл. 69, ал. 1, т. 1 вр. чл. 9 от ЗДДС по фактури, издадени от „Аеб Секюрити Сървисис“ ЕООД, ЕИК: 201132537; „АСС Проджект Старс“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК]; „А. Порта“, ЕИК:[ЕИК] и „Оптима 2016“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК]. Установени са и задължения в общ размер на 2 572.93 лв. в резултат на отразени фактури два пъти в дневниците за покупки, описани на стр. 9 – 10 от РА за данъчни периоди м. Декември 2016 г., м. Април 2017 г., м. Декември 2017 г., м. Януари 2018 г., м. Февруари 2018 г., м. Март 2018 г., м. Ю. 2018 г., м. Септември 2018 г. и м. Декември 2019 г., както и задължения, формирани от деклариран и невнесен данък по Справки – декларации за м. Ноември 2016 г. и м. Ю. 2017 г. в общ размер на 3 856.97 лв. и лихви за забава, възникнали в резултат на деклариран и невнесен в срок данък по справки – декларации за данъчни периоди от м. Януари 2015 г. до м. Април 2015 г., от м. Юни 2015 г. до м. Октомври 2015 г., м. Декември 2015 г., м. Февруари 2016 г., от м. Март 2016 г. до м. Октомври 2016 г. и от м. Февруари 2018 г.

При ревизията е установено, че основната дейност на жалбоподателя през ревизирания период е извършване на шивашки услуги - бродерия на фирмено лого, по поръчки на хотели, охранителни фирми и ушиване по поръчка за хотели на спално бельо, пердета и други подобни. За извършване на тази дейност дружеството ползва офис под наем, находящ се на адрес: [населено място], [улица] № 224 и 226, съгласно сключен Договор за наем от 30.05.2005 г. и шивашки цех под наем, находящ се на адрес: [населено място],[жк]бивша Млекоцентра, съгласно сключен договор за наем на недвижим имот от 18.07.2010 г. Ревизираното лице е регистрирано по ЗДДС считано от 23.11.2017 г. - Регистрация по избор, независимо от облагаемия оборот. Ревизираното дружество притежава регистрирано фискално устройство в [населено място], обект – търговия на дребно с рег. № 3830053 от 22.06.2017 г. в сървър на НАП с идентификационен № на ФУ DY405222, идентификационен № на ФП 36540994. През ревизирания период в дружеството е имало седем лица назначени по трудови правоотношения на длъжности - шивачи и бродировачи, като към датата на съставяне на РД лицата са четири. На дружеството не са извършвани предходни ревизии. От страна на ревизираното лице е декларирано, че се финансира основно със средства от клиенти.

Констатирано е, че ревизираното дружество не покрива законовите изисквания за задължително прилагане на МСФО, поради което финансовите му отчети за ревизираните периоди са изготвени съгласно изискванията на НСФОМСП. Дружеството прилага двустранно счетоводно записване. Финансовия отчет на предприятието се изготвя в хиляди лева в двустранна форма и включва баланс, отчет за приходи и разходи, отчет за собствения капитал, отчет за паричните потоци и приложения. Не са констатирани нарушения на счетоводното законодателство, нито по Закона за разплащанията в брой.

С цел установяване на факти и обстоятелства от значение на данъчното облагане на ревизираното дружество на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК е връчено както следва: Искане за предоставяне на документи и писмени обяснения

/ИПДПОЗЛ/ изх. № Р-22221020005094-040-001/31.08.2020 г. В определения 14-дневен срок от ревизирания субект е получена молба за удължаване срока за представяне на доказателства по искането с вх. № 24-00-1472#1/23.09.2020 г. Издадено Решение за продължаване на срок (представяне доказателства) № Р-22221020005094-106-001/23.09.2020 г., с което е продължен срокът за представяне на доказателства до 30.09.2020 г.

От страна на управителя на ревизираното дружество са представени Писмени обяснения с вх. № 24-00-1472#2/01.10.2020 г., отнасящи се до извършваната от дружеството дейност. Представени са документи и обяснения, изискани с ИПДПОЗЛ №Р-22221020005094-040-001/31.08.2020 г. на 26.10.2020 г., заведени в деловодната програма А. в Офис „И.“ с вх. № 24-00-1472#3/26.09.2020 г. Документите са входирани първоначално в деловодството на ТД на НАП С. с вх. № 53-06-8792/21.10.2020 г.

Съгласно представените писмени обяснения основната дейност на фирмата е услуги – бродерия по поръчка – хотели, охранителни фирми и т.н. Освен бродерията, фирмата шие по поръчка за хотели, спално бельо, пердета и други подобни. В тази връзка е стартирано внасяне на платове – стока от Европа и от Турция, като стоките са шити по поръчка в дружеството. Относно т. 2 от искането е посочено следното: за услугите, свързани с ремонт на машините, свързани с основното производство. Машините са направени с електроника на електрическите мотори на бродировачните машини. Три от машините не са работили в продължение от пет години. От страна на управителя дълго време не е могло да бъде намерена фирма, която да извърши ремонт на машините и да даде гаранция. Машините са произведени в Я., като резервните части за тях са много скъпи. Посочено е, че във фирмата са идвали доста техници, но никой от тях не е успял да извърши ремонта на машината. Този вид услуга е свързана със запознаване с електрониката на машините, свързано е с много тестове на много накладки – резервни части. Машините се намират в [населено място],[жк]– бивша млекоцентрала. Документите, с които са оформени услугите са фактури. От управителя на ревизираното лице е посочено, че не разполага с данни на човека, който е извършил поправка на машините, тъй като през този период такъв вид справки не са били изисквани, включително и поради изискванията на Закон за личните данни, че няма право да изисква такива данни. От негова страна не са изисквани специални документи, като диплома за квалификация на майстора, нито документ за специализация. Няма представа как е калкулирана цената, но със сигурност включва труд, материали и други компоненти. Изрично от управителя на дружеството е заявено, че няма право да вижда калкулацията на контрагента за извършената услуга. Предаването и приемането на услугата се е състояло в цеха, предвид, че всяка една машина тежи около два тона. Посочва, че тези специалисти е открил в интернет, не е познавал, който и да е от тях преди това предварително. Дружеството няма сключени разговори за заем. Финансовите средства са основно от клиенти. Относно различията в „Дневник Покупки“ и „Дневник Продажби“ и деклариран ВОП не е представен отговор. Посочено е, че след откриване на тези фактури ще бъдат представени, за да бъде извършено преобразуване на ГФО. На основание чл. 115 от ДОПК от страна на управителя е декларирано, че счетоводните документи за проверявания период се намират в счетоводната къща „Радиса Консулт“, посочено е лице за контакт – Р. Т. П., управител.

На ревизираното дружество е връчено Уведомление по чл. 124, ал.1 от ДОПК с изх. №

P-22221020005094-113-001/21.10.2020 г. по електронен път на 22.10.2020 г. С Уведомлението е определен 14-дневен срок от датата на връчване за представяне на доказателства и вземане на становище. До издаване на РД не са представени документи и не е взето становище /л.135-136/. Такива не са представени и до датата на издаване на РА.

На основание чл. 45 от ДОПК в хода на ревизията са извършени насрещни проверки на дружествата-доставчици на ревизираното лице, по чиито фактури му е отказано право на приспадане на данъчен кредит, обективирани в съответните протоколи за извършени насрещни проверки.

Ревизията е отказала право на приспадане на данъчен кредит:

1. Отказано право на данъчен кредит в размер на 2 055.00 лв., ведно със съответните лихви по следните фактури, издадени от „АЕБ Секюрити Сървисис“ ЕООД за данъчен период м. Март 2018 г.:

- Фактура № 2...258/23.03.2018 г., с предмет: „Ремонт на бродировъчна машина ТМЕФ-918“;

- Фактура № 2...271303.03.2018 г., с предмет: „Профилактика и ремонт на бродировъчна машина ТМFD-G912“;

В хода на ревизията на дружеството-доставчик е извършена насрещна проверка, обективирана в Протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/ № П-22221420148766-141-001/21.10.2020 г. До „АЕБ Секюрити Сървисис“ ЕООД е изготвено ИПДПОЗЛ № П-22221420148766-040-001/11.09.2020 г. Същото е връчено електронно на 29.09.2020 г. Определен е 7-дневен срок за представяне на документи и обяснения относно декларираните доставки с получател „Зимо“ ЕООД. В указания срок от дружеството – доставчик не са представени изисканите му документи и писмени обяснения.

От извършени проверки в системата на НАП е установено, че издадените фактури са включени в Дневник Продажби на „АЕБ Секюрити Сървисис“ ЕООД за съответния данъчен период, с посочен получател – ревизираното дружество. „АЕБ Секюрити Сървисис“ ЕООД е регистрирано по ЗДДС, считано от 08.09.2020 г., и deregистрирано на 01.06.2018 г. на основание чл. 176 от ЗДДС. По данни от ПП СУП, в дружеството-доставчик е имало шест лица назначени на трудови договори през периода на издадените фактури на длъжности: „арматурист“, „бетонджия“, „кофраджия“, технически ръководител „строителство“ и „работник строителство“. От Търговски регистър, Агенция по вписвания е установено, че от страна на дружеството – доставчик е декларирана дейност: с код 4120 – Строителство на жилищни и нежилищни сгради; Н. 2003 код: 4521 - Общо строителство на сгради и строителни съоръжения. Предмет на дейност: строителство, строително-ремонтни дейности, строително-предприемаческа дейност, търговия, покупка, строеж и обзавеждане на имоти с цел продажба, външнотърговски сделки, търговски посредничество и представителство, туристическа, хотелиерска и програмна дейност, сделки с интелектуална собственост, производство и преработка на стоки с цел продажба, покупка на стоки и други вещи с цел продажба, превозни, комисионни и рекламни сделки,

складови и лизингови сделки, всякакъв вид търговски сделки, допустими от закона.

В хода на ревизията и предвид липсата на осъществен контакт с представляващ дружеството-доставчик, от страна на ревизиращите органи не е получен информация

къде се съхраняват всички търговски и счетоводни документи на „АЕБ Секюрити Сървисис“ ЕООД, в тази връзка е направен извод, че не може да бъде установена по безспорен начин реалността на извършените доставки по спорните фактури.

От страна на ревизираното лице в хода на ревизията са представени копия на спорните фактури, издадени от „АЕБ Секюрити Сървисис“ ЕООД, с приложени към същите издадени касови бонове. Установено е, че от страна на ревизираното лице е приспаднал данъчен кредит за извършени профилактика и ремонт на бродировъчни машини ТМFD-G912 и ТМЕF-918 през периода 01.03.2018 г. - 31.03.2018 г. по 2 бр. фактури, издадени от „АЕБ Секюрити Сървисис“ ЕООД с обща стойност на ДДС в размер 2 055.00 лв. Установено е, че издадените фактури от „АЕБ Секюрити Сървисис“ ЕООД са придружени с касови бонове за плащане в брой. От представения аналитичен регистър на Счетоводна сметка 501 – „Каса в лева“ за периода 01.03.2018 г. – 31.03.2018 г. представен от „Зимо“ ЕООД е констатирано, че са осчетоводени плащания по двете фактури в брой.

Установено е, че „А. С. С.“ ЕООД има регистрирано ФУ за обект: офис с № на ФУ ДУ384721 и № на ФП: 36517509, което е видно от информационните масиви на НАП, модул – фискални устройства с дистанционна връзка. Спорните фактури са осчетоводени в счетоводството на „Зимо“ ЕООД по Счетоводна сметка 602 – „Разходи за външни услуги“. От страна на ревизиращите органи е посочено, че от страна на дружеството-доставчик не са представени никакви доказателства и писмени обяснения относно документираните доставки до ревизираното лице. Констатирано е, че за финансовата 2018 г. от страна на „АЕБ Секюрити Сървисис“ ЕООД не е подадена ГДД по чл.92 от ЗКПО, което е посочено като нарушение чл. 92, ал .2 от ЗКПО. Акцентирано е, че дружеството-доставчик е следвало да подаде декларация, с която да отрази получените приходи и извършените разходи от дейността си, ако е действащо предприятие и осъществява реално дейността си с грижата на добър търговец. От проверка в ПП СУП е установено, че проверяваното дружество има образувано изпълнително дело от 2018 г. за ЗОВ и СД по ДДС в общ размер на главница и лихва – 12 303.00 лв. Не е установен основен предмет на дейност на дружеството – доставчик. Относно кадровата обезпеченост на дружеството е установено, че в „АЕБ Секюрити Сървисис“ ЕООД е имало назначени лица на трудови договори през периода на издадените фактури на длъжности: „арматурист“, „бетонджия“, „кофраджия“, технически ръководител „строителство“ и „работник строителство“. В хода на ревизията нито от страна на ревизираното лице, нито от страна на дружеството-доставчик са представени договори, анекси, приемо-предавателни протоколи за изпълнение на възложените ремонтни дейности. Изрично е посочено от страна на ревизиращия екип, че не може да бъде установено използвани ли са материали/резервни части – в случай, че да, за чия сметка са били резервните части. Посочено е, че липсва информация за начина на калкулиране на цената на услугата и нейните елементи – труд, материали или само труд.

В тази връзка и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 вр. чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по издадените от „АЕБ Секюрити Сървисис“ ЕООД фактури.

2. Отказано право на данъчен кредит в размер на 1 280.80 лв., ведно със съответните лихви по следната фактура, издадена от „АСС Проджект Стартс“ ЕООД за данъчен период м. Декември 2014 г.:

- Фактура № [ЕГН]/22.12.2014 г., с предмет: „строително-монтажни дейности в производствено помещение“.

В хода на ревизията на дружеството-доставчик е извършена насрещна проверка,

обективизирана в ПИНП № П-22221120150961-141-001/23.11.2020 г. До „АСС Проджект“ ЕООД е изпратено ИПДПОЗЛ № П-22221120150961-040-001/15.09.2020 г., връчено му по реда на чл. 32 от ДОПК, като в указания му срок, не са представени изисканите му документи и обяснения. От страна на ревизиращите органи в хода на ревизията е установено, че дружеството-доставчик е регистрирано в Агенция по вписвания на 07.10.2014 г., регистрирано е по ЗДДС на 13.10.2014 г. и дерегистрирано по ЗДДС на основание чл. 176 от ЗДДС на 27.04.2016 г.

От проверка в ИС на НАП е установено, че в Дневник за продажби на „АСС Проджект“ ЕООД е отразена Фактура № [ЕГН], но от дата 29.04.2015г. и че същата е издадена на друг контрагент. От ИС на НАП е установено, че: в регистрационен „Дневник продажби“ за данъчен период м. Декември 2014г. няма включена фактура, издадена от „АСС Проджект Стартс“ ЕООД с получател „Зимо“ ЕООД; в регистрационен дневник продажби за периода 01.01.2015 г. – 31.12.2015 г. няма включени фактури с получател „Зимо“ ЕООД; в регистрационен дневник продажби за периода 01.01.2015 г. – 31.12.2015 г. има включена Фактура с № 275 от дата 29.04.2015 г., но с получател друг клиент и данъчна основа – 126.00лв. и ДДС – 25.20 лв.

Констатирано е от справка за актуално състояние на всички трудови договори в ПП СУП, че в „АСС Проджект Стартс“ ЕООД е имало назначени лица на разнородни длъжности през 2015 година – кофражист, техник уеб сайт, технически организатор, организатор дейности, отговорност спомагателна дейност, специалист управление на човешките ресурси, монтажник електрооборудване. Предвид факта, че при извършване на насрещната проверка, от страна на ревизиращия екип не е осъществен контакт с представляващ дружеството - доставчик, то не е получена информация къде се съхраняват всички търговски и счетоводни документи на „АСС Проджект Стартс“ ЕООД, и е формиран извод, че не може да се установи по безспорен начин реалността на извършените доставки по спорната фактура.

От страна на ревизираното лице в хода на ревизията е предоставено копие на спорната фактура, с приложен към същата касов бон, Договор за строителство и монтаж от 01.12.2014 г. и Протокол № 1 от 22.12.2014 г. Сключеният договор между „Зимо“ ЕООД - Възложител и „АСС Проджект Стартс“ ЕООД - Изпълнител е с предмет – доставка и монтаж на дейности, подробно описани в Приложение 1 /неразделна част от договора/ за обект – производствено хале, като обхваща на видовете дейности са описани в Приложение 1. Съгласно чл. 1.3. на договора, в Приложение 1 са договорени единични цени, които не се променят, както и всички допълнителни довършителни дейности се договарят и описват с анекс. В приложения Протокол № 1 /обр.19/ от 22.12.2014 г. е посочено, че са изпълнени: демонтаж, изчистване и извозване на отпадъци; монтаж на преградна стена с два пласта влагоустойчив картон и единична конструкция; доставка и монтаж на преградна стена с един пласт влагоустойчив и един пласт обикновен картон на единична конструкция със съгъстена конструкция през 40см.; предстена обшивка с обикновен картон на конструкция; предстена обшивка с един пласт влагоустойчив картон конструкция от CD/UD; доставка и монтаж на осветителни тела по поръчка на възложителя; преместване и до изработка на електроинсталация съгласно изисквания на възложителя; латексово машинно боядисване.

От страна на ревизираното лице не е предоставена информация за точен адрес на обекта-производственото хале, не е предоставена информация за договорените единични цени, тъй като не е представено Приложение 1, което е неразделна част от договора. Липсва информация за писмено възложените от „Зимо“ ЕООД със заявка дейности за изпълнение на обекта. Акцентирано, че в случая липсва информация за начина на калкулиране на цената на услугата и нейните елементи – труд, материали или само труд. Изрично е посочено, че не може да се установи материалите за чия

сметка са – Възложител или Изпълнител. Констатирано е, че съгласно Аналитичен регистър на Счетоводна сметка 501 - каса в лева от дата 22.12.2014 г., представен от „Зимо“ ЕООД е осчетоводено плащане в брой по фактурата.

За дружеството-доставчик е установено, че има 4 броя фискални устройства за обекти: търговия с плодове и зеленчуци и обект за други стоки и услуги неklasифицирани другаде - № на ФУ/ИАСУТД: DY375053 и № на ФП: 36489107; № на ФУ/ИАСУТД: DY364062 и № на ФП: 36487461; № на ФУ/ИАСУТД: DY377715 и № на ФП: 36509807 и № на ФУ/ИАСУТД: DY377622 и № на ФП: 36509714. Относно представения касов бон е установено, че е № на ФУ и № на ФП, различни от цитираните, декларирани в информационната система на НАП, модул – фискални устройства с дистанционна връзка.

Спорната фактура е осчетоводена в счетоводството на „Зимо“ ЕООД по Счетоводна сметка 602 – „Разходи за външни услуги“. Направен е извод, че това само по себе си не доказва реалност на фактурираната доставка на услуга, включително и че и издаването на фактурата не доказва това. Акцентирано е, че по данни от ИС Контрол на НАП е установено, че от страна на „АСС Проджект Стартс“ ЕООД е отразил Фактура № [ЕГН], но от дата 29.04.2015 г. и то към друг получател/контрагент. От дружеството-доставчик в хода на ревизията не са представени никакви документи и обяснения относно доставките на „Зимо“ ЕООД. По данни от ПП СУП на НАП, е констатирано, че проверяваното дружество-доставчик има образувано Изпълнително дело 2016 г. за задължения по ЗОВ, СД по ДДС и РА в общ размер на главница – 636 814.78 лв. и главница – 374 553.76 лв. Изрично е посочено, че не може да бъде установен основен предмет на дружеството-доставчик, както и че не може да се установи техническа, технологична и кадрова обезпеченост за „АСС Проджект Стартс“ ЕООД, с които дружеството да може да извърши реално фактурираните СМР- дейности.

В тази връзка и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 вр. чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по издадената от „АСС Проджект Стартс“ ЕООД фактури.

3. Отказано право на данъчен кредит в размер на 1 645.00 лв., ведно със съответните лихви по една фактура, издадена от „Арт Порта“ ЕООД за данъчен период от м. Март 2018 г.:

- Фактура № [ЕГН]/14.03.2018 г., с предмет: „обработка и архивиране на бази данни и информационни масиви“.

На дружеството-доставчик в хода на ревизията е извършена насрещна проверка, обективизирана в ПИНП № П-22220520148719-141-001/21.10.2020 г. До „Арт Порта“ ЕООД е изпратено ИПДПОЗЛ № П-22220520148719-040-001/11.09.2020 г., връчено му по електронен път, като в указания 7-дневен срок от дружеството-доставчик не са представени изисканите му документи.

При проверката от е установено от ИС на НАП, модул "Дневници ДДС", че от страна на „Арт Порта“ ЕООД е включена в регистрационен „Дневник продажби“ през съответния данъчен период Фактура № [ЕГН]/14.03.2018 г., с получател ревизираното лице. Дружеството-доставчик е регистрирано по ЗДДС на 21.12.2012 г. и дерегистрирано на 04.05.2018 г. при установени обстоятелства по реда на чл. 176 от ЗДДС. От данни от ПП СУП, е установено, че в проверяваното дружество е имало две лица назначени на трудов договор през периода на издадената фактура на длъжности: „технически сътрудник“ и „графичен дизайн“. Предвид факта, че при извършване на насрещната проверка, от страна на ревизиращия екип не е осъществен контакт с представляващ дружеството - доставчик, то не е получена информация къде се съхраняват всички търговски и счетоводни документи на „Арт

Порта“ ЕООД, и е формиран извод, че не може да се установи по безспорен начин реалността на извършените доставки по спорната фактура.

Копие на спорната фактура е представено в хода на ревизията от ревизираното дружество. Констатирано е, че към същата няма издаден фискален касов бон. От Аналитичен регистър на Счетоводна сметка 501 – „Каса в лева“ от дата 14.03.2018 г. представен от „Зимо“ ЕООД е констатирано осчетоводено плащане по фактурата в брой. Спорната фактура е осчетоводена в счетоводството на „Зимо“ ЕООД по Счетоводна сметка 602 – „Разходи за външни услуги“. Направен е извод, че това само по себе си не доказва реалност на фактурираната доставка на услуга, включително и че и издаването на фактурата не доказва това.

Установено е, че за финансовата 2018 г. от страна на „Арт Порта“ ЕООД не е подадена ГДД по чл.92 от ЗКПО. Акцентирано е, че дружеството-доставчик е следвало да подаде декларация, с която да отрази получените приходи и извършените разходи от дейността си, ако е действашо предприятие и осъществява реално дейността си с грижата на добър търговец. От проверка в ПП СУП е установено, че проверяваното дружество има образувано изпълнително дело от 2018 г. за ЗОВ и СД по ДДС, КД в общ размер на главница и лихва – 9 653.39 лв. Посочено е, че не може да бъде установен основен предмет на дейност на дружеството – доставчик. В хода на ревизията от страна на дружеството-доставчик не са представени никакви документи и обяснения - сключени договори, свързани с доставките, приложения към тях /споразумения, анекси, поръчки, приемно-предавателни протоколи и други/; подробно описание на фактурираната услуга-вид на услугата, адрес на обекта/ компютъра/дейта центъра, на който са архивирани базата данни и информационни масиви. Посочено е, че няма данни нова програма за архивиране ли е закупена или е извършено прехвърляне на база данни и масиви на друг софтуер/дейта център. Липсва информация какъв обем от файлове и масиви са архивирани, къде са архивирани на друг софтуер, ако да този софтуер включен ли е в цената на фактурираната услуга. Липсва конкретна информация, по какъв начин е определена цената на тази услуга. Необходимо ли е използването на конкретни материали и същите включени ли са в цената или не. Липсва информация за документи съставени по повод извършената услуга; за използвани активи; липсват хронологии на сметки от гр.40, 41, 50, 60 и 70, оборотни ведомости, по които са отразени стопанските операции по партидата на „Зимо“ ЕООД; липсват счетоводни регистри, в които е намерило отражение отчитането на разходите по извършената услуги и калкулиране себестойността на услугата.

В тази връзка и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 вр. чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по издадената от „Арт Порта“ ЕООД фактури.

4. Отказано право на данъчен кредит в размер на 899.00 лв., ведно със съответните лихви по една фактура, издадена от „Оптима 2016“ ЕООД за данъчен период от м. Август 2019 г.:

- Фактура № [ЕГН]/13.08.2019 г., с предмет: „ремонт и ъбгрейт на бродировъчна машина“.

На дружеството-доставчик в хода на ревизията е извършена насрещна проверка, обективизирана в ПИНП № П-22221020148765-ОРП-001/09.09.2020 г. До „Оптима 2016“ ЕООД е изготвено ИПДПОЗЛ № П-22221020148765-040-001/11.09.2020 г., връчено му по електронен път, като в указания 7-дневен срок от дружеството-доставчик не са представени изисканите му документи.

При проверката от ИС на НАП е установено, че Фактура № [ЕГН]/13.08.2019 г. е включена в СД по ДДС и регистрационен „Дневник продажби“ на „Оптима 2016“ ЕООД

през съответния данъчен период. От данни от ПП СУП, е констатирано, че в „Оптима 2016“ ЕООД е имало назначени 4 бр. лица на трудов договор за периода от 09.08.2019 г. до 09.12.2019 г. на длъжност „работник строителство“. Предвид факта, че при извършване на насрещната проверка, от страна на ревизиращия екип не е осъществен контакт с представляващ дружеството - доставчик, то не е получена информация къде се съхраняват всички търговски и счетоводни документи на „Оптима 2016“ ЕООД, и е формиран извод, че не може да се установи по безспорен начин реалността на извършените доставки по спорната фактура.

От страна на ревизираното лице в хода на ревизията е представено копие на спорната фактура, с приложен касов бон за плащане в брой. В тази връзка от страна на ревизиращите органи е констатирано, че „Оптима 2016“ ЕООД има регистрирано ФУ за тип обект: строителни услуги с № на ФУ DY423335 и № на ФП: 36580703, което е видно от информационните масиви на НАП, модул – фискални устройства с дистанционна връзка. Посочено е, че липсва информация за осчетоводяване на фактурата в счетоводството на „Зимо“ ЕООД. Формиран е извод, че само издаването на фактурата не обосновава реалност на документираната доставка, както и че от страна на дружеството-доставчик не са представени никакви документи и обяснения относно доставките към „Зимо“ ЕООД.

Установено е, че финансовата 2019 г. от страна на „Оптима 2016“ ЕООД не е подадена ГДД по чл.92 от ЗКПО. Акцентирано е, че дружеството-доставчик е следвало да подаде декларация, с която да отрази получените приходи и извършените разходи от дейността си, ако е действащо предприятие и осъществява реално дейността си с грижата на добър търговец. От проверка в ПП СУП е установено, че проверяваното дружество има образувано изпълнително дело от 2020 г. за ЗОВ и СД по ДДС и и РА в особено големи размери. На дружеството-доставчик е извършена ревизия по ЗДДС за периода от 28.06.2019 г. - 30.09.2019 г., приключила с РА № Р-22221019006979-091-001/29.06.2020 г. с установени задължения. Изрично е посочено, че не може да бъде установен основен предмет на дружеството-доставчик, както и че не може да се установи наличие на кадрова обезпеченост. Липсват и не са представени в хода на ревизията договори, анекси, приемо-предавателни протоколи за изпълнение на възложените ремонтни дейности. Посочено е, че не може да бъде установено използвани ли са материали/резервни части? Ако да, за чия сметка са резервните части. Липсва информация за начина на калкулиране на цената на услугата и нейните елементи – труд, материали или само труд.

В тази връзка и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 вр. чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по издадената от „Оптима 2016“ ЕООД фактури.

В срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК от ревизирания субект до Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място] е постъпила жалба срещу констатациите на органите по приходите в процесния РА, с вх. № 53-06-4501/08.06.2021 г. по регистъра на ТД на НАП [населено място].

С мотивирано Решение № 1237/16.08.2021 г. на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място], РА е потвърден в оспорената част установените резултати по ЗДДС, ведно със съответните лихви за забава, както следва: допълнителни задължения по ЗДДС в общ размер на 5 879.00 лв., ведно с определени лихви за забава в размер на 2 147.35 лв. за данъчни периоди м. Декември 2014 г., м. Март 2018 г. и м. Август 2019 г. на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 вр. чл. 69, ал. 1, т. 1 вр. чл. 9 от ЗДДС по фактури, издадени от „Аеб Секюрити Сървисис“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК]; „АСС Проджект Старс“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК]; „А. Порта“, ЕИК:[ЕИК] и „Оптима 2016“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК].

С РА са установени и задължения в общ размер на 2 572.93 лв. в резултат на

отразени фактури два пъти в дневниците за покупки, описани на стр. 9 – 10 от РА за данъчни периоди м. Декември 2016 г., м. Април 2017 г., м. Декември 2017 г., м. Януари 2018 г., м. Февруари 2018 г., м. Март 2018 г., м. Ю. 2018 г., м. Септември 2018 г. и м. Декември 2019 г., както и задължения, формирани от деклариран и невнесен данък по Справки – декларации за м. Ноември 2016 г. и м. Ю. 2017 г. в общ размер на 3 856.97 лв. и лихви за забава, възникнали в резултат на деклариран и невнесен в срок данък по справки – декларации за данъчни периоди от м. Януари 2015 г. до м. Април 2015 г., от м. Юни 2015 г. до м. Октомври 2015 г., м. Декември 2015 г., м. Февруари 2016 г., от м. Март 2016 г. до м. Октомври 2016 г. и от м. Февруари 2018 г. В тази част ревизионният акт не е оспорен и е влязъл в сила.

Предмет на съдебно оспорване е РА в частта, потвърдена с Решение № 1237/16.08.2021 г. на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място], относно установените допълнителни задължения по ЗДДС в общ размер на 5 879.00 лв., ведно с определени лихви за забава в размер на 2 147.35 лв. за данъчни периоди м. Декември 2014 г., м. Март 2018 г. и м. Август 2019 г. на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 вр. чл. 69, ал. 1, т. 1 вр. чл. 9 от ЗДДС по фактури, издадени от „Аеб Секюрити Сървисис“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК]; „АСС Проджект Старс“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК]; „А. Порта“, ЕИК:[ЕИК] и „Оптима 2016“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК].

В хода на съдебното производство е допусната съдебно-счетоводна експертиза, с вещо лице Е. К. Т., която е даде заключение по следните задачи, формулирани в молба на жалбоподателя:

1. Съгласно счетоводните записвания и инвентарната книга какви и колко бродировъчни машини за машинно бродирание са осчетоводени/отразени като активи на „Зимо“ ЕООД?

2. Какъв е размерът на приходите на жалбоподателя „Зимо“ ЕООД през 2018 г. и 2019 г. от извършването на машинна бродерия? Колко фактури са издадени, колко от тях са с начислен данък върху добавената стойност; в какъв размер е начисленият и платен от „Зимо“ ЕООД ДДС за периода 2018 г. и 2019 г. във връзка с дейността от машинно бродирание, както и от всяка друга дейност, извършвана от дружеството?

3. Как са осчетоводени /включени в съответните дневници/ от „Зимо“ ЕООД фактурите, издадени от следните доставчици, за периодите посочени, както следва:

а/ „Аеб Секюрити Сървисис“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] – месец Март 2018 г.;

б/ „АСС Проджект Старс“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] – месец Декември 2014 г.;

в/ „А. Порта“, ЕИК:[ЕИК] – месец Март 2018 г.;

г/ „Оптима 2016“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] – месец Август 2019 г.

4. Има ли вписване в счетоводните книги „производствено хале“ като актив на дружеството, как са осчетоводени разходите за ремонт, съгласно Фактура № 0...275/22.12.2014 г. с доставчик „АСС Проджект Старс“ ЕООД.

По първата задача, ССЧЕ, установява след анализ на документите по делото, че съгласно счетоводните записвания и инвентарната книга са осчетоводени/отразени като активи на „Зимо“ ЕООД четири броя машини по дебита на Счетоводна сметка 204 „Машини, съоръжения, оборудване“, описани по вид и стойност: Сметка 204.01 Машина Tagima TMEF – 612 – 3 000.00 лв.; Сметка 204.02. Машина Tagima TMEF – H612 – 3 000.00 лв.; Сметка 204.03 Машина Tagima TMED – 612 – 3 000.00 лв.; Сметка 204.04 Машина за бродерия 3 500.00 лв. или Обща стойност 12 500.00 лв. активи към 31.12.2018 г.

Идентификация за „бродировъчни машини за машинно бродирание“ не е вписана в документите, но най-вероятно са такива, ако се изходи от основната дейност на дружеството, констатирана от ревизиращия екип в РД: „Зимо“ ЕООД, осъществява основно шивашки услуги – бродерия на фирмено лого по поръчки на хотели,

охранителни фирми и ушиване по поръчка на хотели на спално бельо, пердета и други подобни.

По втората задача, съгласно ССЧЕ, в счетоводните регистри на дружеството са отчетени приходи от продажба на стоки и продажба на услуги за 2018 г. и 2019 г. По делото не са налични първични счетоводни документи – фактури. Поради тази причина вещото лице посочва, че не може да се установи размерът на приходите на жалбоподателя „Зимо“ ЕООД през 2018 г. и 2019 г. от извършването на машинна бродерия, както и колко фактури са издадени, колко от тях са с начислен данък върху добавената стойност, в какъв размер е начисленият и платен от „Зимо“ ЕООД ДДС за периода 2018 г. и 2019 г. във връзка с дейността от машинно оборудване, както и от всяка друга дейност, извършвана от дружеството. Видни са осчетоводени приходи за 2018 г. в размер на 12 881.65 лв. и за 2019 г. в размер на 24 490.01 лв. по Счетоводна сметка 702 „Постъпления от продажба на стока“, и по Счетоводна сметка 703 „Постъпления от продажба на услуги“ в размер на 141 849.97 лв. за 2018 г. и 146 314.18 лв. за 2019 г. В оборотната ведомост за 2018 г. оборотът по Сметка 4532 „ДДС продажби“ е в размер на 36 256.48 лв., а за 2019 г. в размер на 36 282.22 лв.

По третата задача, съгласно ССЧЕ:

а/ „Аеб Секюрити Сървисис“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] – месец Март 2018 г.: Осчетоводяването на Фактура № 2...258/23.03.2018 г. е по дебита на сметка 6021.024 „Разходи за външни услуги“ и дебита на сметка 4531 „ДДС покупки“ срещу кредитиране на сметка 501 „Каса“. Осчетоводяването на Фактура № 2...271/30.03.2018 г. по дебита на сметка 6021.028 „Разходи за външни услуги“ и дебита на сметка 4531 „ДДС покупки“ срещу кредитиране на сметка 501 „Каса“.

б/ „АСС Проджект Старс“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] – месец Декември 2014 г.: Фактурата е осчетоводена по дебита на сметка 602.024 „Разходи за външни услуги“ и сметка 4531 „ДДС покупки“, срещу кредитиране на сметка 501 „Каса“.

в/ „А. Порта“, ЕИК:[ЕИК] – месец Март 2018 г.: Осчетоводяването на фактурата е по дебита на сметка 6021.025 „Разходи за външни услуги“ и дебита на сметка 4531 „ДДС Покупки“ срещу кредитиране на сметка 501 „Каса“.

г/ „Оптима 2016“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] – месец Август 2019 г.: По делото не е приложена счетоводна справка, от която да е видно осчетоводяване на фактурата. В РД е установено, че липсва информация за осчетоводяване на фактурата при жалбоподателя.

По четвъртата задача, ССЧЕ установява, че по делото не е налична счетоводна и друга информация за наличие на актив „производствено хале“.

В хода на съдебното производство е допуснато допълнително заключение по съдебно-счетоводна експертиза, с вещо лице Е. К. Т., която е даде заключение по следните задачи, формулирани в молба на жалбоподателя:

С Протокол от ОСЗ, проведено на 12.10.2023 г., АССГ, 60-ти състав, допуска отговор на поставените от жалбоподателя въпроси в пълен обем, тъй като на част от въпросите в основното заключение не е отговорено поради липса на доказателства. Допуснат е и поставеният в същото съдебно заседание въпрос: Моля, вещото лице да отговори дали през процесния период жалбоподателят е заплащал наем за ползването на производствени помещения?

1. Съгласно счетоводните записвания и инвентарната книга какви и колко бродировъчни машини за машинно бродиране са осчетоводени/отразени като активи на „Зимо“ ЕООД?

2. Какъв е размерът на приходите на жалбоподателя „Зимо“ ЕООД през 2018 г. и 2019 г. от извършването на машинна бродерия? Колко фактури са издадени, колко от тях са с начислен данък върху добавената стойност; в какъв размер е начисленият и

платен от „Зимо“ ЕООД ДДС за периода 2018 г. и 2019 г. във връзка с дейността от машинно бродирание, както и от всяка друга дейност, извършвана от дружеството?

3. Как са осчетоводени /включени в съответните дневници/ от „Зимо“ ЕООД фактурите, издадени от следните доставчици, за периодите посочени, както следва:

а/ „Аеб Секюрити Сървисис“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] – месец Март 2018 г.;

б/ „АСС Проджект Старс“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] – месец Декември 2014 г.;

в/ „А. Порта“, ЕИК:[ЕИК] – месец Март 2018 г.;

г/ „Оптима 2016“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] – месец Август 2019 г.

4. Има ли вписване в счетоводните книги „производствено хале“ като актив на дружеството, как са осчетоводени разходите за ремонт, съгласно Фактура № 0...275/22.12.2014 г. с доставчик „АСС Проджект Старс“ ЕООД.

По първата задача, съгласно ССЧЕ, се установява, че съгласно счетоводните записвания и инвентарната книга са осчетоводени/отразени като активи на „Зимо“ ЕООД четири броя машини по дебита на Счетоводна сметка 204 „Машини, съоръжения, оборудване“, описани по вид и стойност: Сметка 204.01 Машина Tagima TMEF – 612 – 3 000.00 лв.; Сметка 204.02. Машина Tagima TMEF – H612 – 3 000.00 лв.; Сметка 204.03 Машина Tagima TMED – 612 – 3 000.00 лв.; Сметка 204.04 Машина за бродерия 3 500.00 лв. или Обща стойност 12 500.00 лв. активи към 31.12.2018 г.

По време на проверката в производствения цех в [населено място], експертизата установи наличието на 4 броя машини със следното наименование, което е отбелязано, изписано на самите машини: Машина Tagima TME 612; Машина Tagima TMEF612; Машина Tagima TMEF612 и Машина Tagima TMEF918. От г-н А., вещото лице е получило разяснения, че последните две цифри 12 и 18 /при номерацията 612 и 918/ означават наличието на бродировъчните глави, съответно на три машини са по 12 броя и на една са 18 броя бродировъчните глави. В деня на проверката две от общо четирите машини са работели. Експертизата е установила по време на проверката, че наименованието на машините, което е по документи и наименованието, което е изписано на самите машини, разположени в производственото хале в [населено място] съвпада. Монтирани са четири броя машини, две от които са били в работен режим на бродирание на фирмено лого на 30.01.2024 г.

По втората задача, съгласно ССЧЕ, в счетоводните регистри на дружеството са отчетени приходи от продажба на стоки и продажба на услуги за 2018 г. и 2019 г. Вещото лице установява, че по делото не са налични първични счетоводни документи – фактури. Поради тази причина не може да се установи размерът на приходите на жалбоподателя „Зимо“ ЕООД през 2018 г. и 2019 г. от извършването на машинна бродерия, както и колко фактури са издадени, колко от тях са с начислен ДДС; в какъв размер е начисленият и платен от „Зимо“ ЕООД ДДС за периода 2018 г. и 2019 г. във връзка с дейността от машинно бродирание, както и от всяка друга дейност, извършвана от дружеството. Видни са осчетоводени приходи за 2018 г. в размер на 12 881.65 лв. и за 2019 г. в „Постъпления от продажба на услуги“ в размер на 141 849.97 лв. за 2018 г. и 146 314.18 лв. за 2019 г. В оборотна ведомост за 2018 г., оборотът за сметка 4532 „ДДС продажби“ е в размер на 36 256.48 лв., а за 2019 г. в размер на 36 282.22 лв. Експертизата потвърждава констатациите си от основното заключение.

По третата задача, съгласно ССЧЕ:

а/ „Аеб Секюрити Сървисис“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] – месец Март 2018 г.: Осчетоводяването на Фактура № 2...258/23.03.2018 г. е по дебита на сметка 6021.024 „Разходи за външни услуги“ и дебита на сметка 4531 „ДДС покупки“ срещу кредитиране на сметка 501 „Каса“. Осчетоводяването на Фактура № 2...271/30.03.2018 г. по дебита на сметка 6021.028 „Разходи за външни услуги“ и

дебита на сметка 4531 „ДДС покупки“ срещу кредитиране на сметка 501 „Каса“.

б/ „АСС Проджект Старс“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] – месец Декември 2014 г.: Фактурата е осчетоводена по дебита на сметка 602.024 „Разходи за външни услуги“ и сметка 4531 „ДДС покупки“, срещу кредитиране на сметка 501 „Каса“.

в/ „А. Порта“, ЕИК:[ЕИК] – месец Март 2018 г.: Осчетоводяването на фактурата е по дебита на сметка 6021.025 „Разходи за външни услуги“ и дебита на сметка 4531 „ДДС Покупки“ срещу кредитиране на сметка 501 „Каса“.

г/ „Оптима 2016“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] – месец Август 2019 г.: ССЧЕ констатира, че Фактура № 1...34/13.08.2019 г., ДО 4 495.00 лв. и ДДС 899.00 лв., с предмет на доставка: „Ремонт и ъбгрейт на бродировъчна машина“ е осчетоводена по дебита на сметка 6025 „Разходи за външни услуги“ и дебита на сметка 4531 „ДДС покупки“ срещу кредитиране на сметка 501 „Каса“. Експертизата установява, че в счетоводните регистри на дружеството са осчетоводени процесните фактури като разходи за външни услуги, по сметка 602 „Разходи за външни услуги“, със съответните аналитичности, срещу кредитиране на сметка 501 „Каса“.

По четвъртата задача, вещото лице установява, че по делото не е налична счетоводна и друга документация/информация за наличие на актив „производствено хале“. Производственото хале в [населено място] е под наем, съгласно Договор за наем от 18.07.2010 г. на основание чл. 228 – 229 от ЗЗД. На експертизата е представено копие на Протокол № 1, обр. Акт 19 за установяване завършването и заплащането на натурални видове строителни и монтажни работи от 22.12.2014 г. с Възложител „Зимо“ ЕООД и Изпълнител „АСС Проджект Старс“ ЕООД. В акта са описани количествено и стойностно видовете дейности, които са извършени. Всичко стойност по Акта е в размер на 6 400.00 лв., ДДС 1 280.00 лв. и обща стойност в размер на 7 680.00 лв. Данните по акта съответстват на данните от Фактура № 275/22.12.2014 г. с ДО 6 400.00 лв. и ДДС 1 280.00 лв., с предмет на доставка: „Строително-монтажни дейности в производствено помещение“ /л.156 от делото/. От доставчика е издадена Фактура № 275/22.12.2014 г., ДО 6 400.00 лв. и ДДС 1 280.00 лв., с предмет на доставка: „Строително-монтажни дейности в производственото помещение“. Фактурата е осчетоводена по дебита на сметка 602.024 „Разходи за външни услуги“ и сметка 4531 „ДДС покупки“, срещу кредитиране на сметка 501 „Каса“.

Относно допуснатата задача: Моля, вещото лице да отговори дали през процесния период жалбоподателят е заплащал наем за ползването на производствени помещения?:

В ОСЗ на 12.10.2023 г. към делото е представен и приложен договор за наем, заедно с анекси към него: Договор за наем от 18.07.2010 г., на основание чл. 228 – 229 от ЗЗД, между Б. В. Н. от [населено място], [улица], [жилищен адрес] вх. Б и В. С. С. от [населено място],[жк], [жилищен адрес] - Наемодатели и Дружество „Зимо“ ЕООД, със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], бл. 1-7, представлявано от управителя М. А. – Наемател. Предмет на договора е: Наемодателите предоставят за временно и възмездно ползване, а Наемателят заплаща наемна цена в размер на 792 лв. месечно за помещение, част от бивша административна сграда, с площ от 264 кв.м., находящ се в [населено място], обл. Пернишка,[жк], бивша млекоцентрала. Наемна цена ще се изплаща до пето число на текущия месец. Действието на договора е продължено с анекси до 17.07.2023 г. По делото са налични счетоводни документи, които не са в пълен обем, за да са видни всички начислявания и плащания, свързани с договора за наем на производственото хале в [населено място],[жк]. Не са представени в пълен обем хронология на сметки, декларации по чл. 55 от ЗДДФЛ за декларираните на удържан данък от дружеството жалбоподател като платец на доход към наемодателите като физически лица,

разходи касови ордери за изплащане на наем по касов път. По време на проверката от страна на управителя на дружеството е пояснено, че наемът на производственото хале се изплаща на наемодателите и по касов и банков път. От така наличната частична счетоводна документация може да се каже, че в дружеството-жалбоподател има сключен договор за наем на производствено хале в [населено място],[жк]и е заплащало наем, без да може да се проследи по счетоводен път в пълен обем начисляването и плащането на наема на наемодателите.

В хода на съдебното производство е допусната съдебна компютърно-техническа експертиза, с вещо лице инж. Д. Д. С., която е даде заключение по следните задачи, формулирани в молба на жалбоподателя:

1. Органите по приходите, посочени като издатели на електронни документи както следва: ЗВР № Р-22221020005094-020-001/24.08.2020 г.; РД № Р-22221020005094-092-001/25.02.2021 г.; РА № Р-22221020005094-091-001/31.03.2021 г. към датата на издаването им притежавали ли са квалифицирани електронни подписи?

2. Изброените във въпрос № 1 електронни документи, подписани ли са с квалифициран електронен подпис от всички органи, посочени като техни издатели. В случай, че електронните документи са подписани с квалифициран електронен подпис, същите отговарят ли на Регламент /ЕС/ № 910/2014?

В тази връзка е Решение по дело С-362/21. Съдът на ЕС, в което се посочва, че за да бъде КЕП, положеният електронен подпис, той трябва да отговаря кумулативно на минимум три изисквания на Регламент 9108/2014 г., както следва:

- да е усъвършенстван електронен подпис по смисъла на Регламента;
- да е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис;
- да се основава на квалифицирано удостоверение за електронен подпис, което се издава от доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги;

3. Отговарят ли електронните подписи на органите по приходите, подписали посочените във въпрос № 1 електронни документи на определението по чл. 3, т. 12 от Регламент № 910/2014 г., което гласи следното:

„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“.

4. Съвпадат ли издателите като физически лица с реалните ползватели на КЕП? Описано ли е тяхното професионално качество, с което са положили подписите?

5. Налице ли е издаденото удостоверение за КЕП от доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги, което отговаря на изискванията, предвидени в приложение I към Регламента?

6. Валидни ли са били КЕП към датата и часа на издаване и подписване на електронните документи изброени в т. 1?

Положените електронни подписи към коя категория електронни подпис могат да бъдат отнесени – усъвършенстван или квалифициран електронен подпис?

Съдът ще коментира приетите и неоспорени експертни заключения в хода на настоящето съдебно производство при излагане на правните си изводи.

В хода на съдебното производство в качеството на свидетел бе разпитана С. Д. С.:

Свидетелят С., посочи, че в периода 2014 г. – 2019 г. е работила във фирмата на жалбоподателя и до днес, като шивач. Местоработата на свидетелката е в [населено място],[жк], бивша млекоцентрала. Основната дейност на дружеството е машинна изработка на бродерия върху текстил – облекла. Тази дейност е извършвана от нея в

описания обект. Заявява, че в края на 2014 г. е извършен основен ремонт на сградата, изолация на стените и тавана, допълнителна преградна стена, допълнително осветление. Около няколко месеца продължил този ремонт – преди края на 2014 г. През 2015 г. в началото било извършено почистване на помещението. Преградните стени, които са изградени са налични, от тогава няма извършено преустройство. Допълва, че към онзи период 2014 година имало четири машини за основната дейност, до момента са четири броя машини. Уточнява, че е била правена задължителна профилактика веднъж или два пъти в годината. През годините имало повредени машини и механична и електронна повреда на машините. От служителите било извършвано съхранение и архивиране на всички програми за реализираните бродерии. Има много слаби програми и периодично се извършват и съхраняват. Заявява, че нейните задължения са при управление на машините относно бродериите. След като са изготвени програмите, данните се въвеждат в машините и нейната дейност е да реализира настройване на програмата и физическото извършване на бродерията. През периода на ремонта /2014 г./, допълва, че тя и другите служители са работили в С.. Ремонтът е извършван в П., като свидетелката е видяла извършените ремонтни дейности в завършен вид. По време на ремонта е имала поводи да минава през цеха, и е виждала ремонтната дейност. Не е наясно кой е осъществил ремонтът. Наясно е за това, че се прави архив на всички програми, но от кого не знае. При възникнал проблем с машините, допълва, че идва външна фирма, която ги обслужва. Допълва, че управителят на дружеството разрешава дребните проблеми. Програмите се предават на флаш памет, като се прехвърля програмата в съответната машина, както и че не е наясно кой извършва архивирането.

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

Към доказателствения материал по делото се приобщиха като **писмени доказателства**:

Представени от жалбоподателя:

1. С молба в ОСЗ от 08.02.2024 г., доказателства под опис и във връзка с изготвената по делото експертиза – Справки – декларации по ЗДДС за данъчен период 2019 г. – 2022 г. /л.329-392/;
2. С молба в ОСЗ от 08.02.2024 г., доказателства под опис, по които е работило вещото лице по делото /л.407-462/.

Представени от трети, неучастващи лица по делото: Доказателства във връзка с удостоверяване наличието и валидността на КЕП на служителите, подписали с електронен подпис ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, представени от „Борика“ АД, „Информационно обслужване“ АД и „Инфонотари“ ЕАД /л.476-478; л.479-499; л.500-502/

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

По силата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, Съдът преценява законосъобразността и обосноваването на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично релевираны доводи за нищожност на РА в обжалваната му част, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му, дори и да не са наведени доводи за неговата нищожност. За валидността на акта Съдът следи служебно и в тази връзка намира следното:

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 смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП и чл. 119, ал. 2 от 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 съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. Органът възложил ревизията е надлежно оправомощен със Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г., издадена от Директор на ТД на НАП [населено място]. Тази заповед не е представената по делото, но същата е служебно известна на съдебния състав, като приложена към административно дело № 2401/2022 г. по описа на АССГ, III-то отделение, 60-ти състав. Оспореният Ревизионен акт съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения.

В случая, издателите на Ревизионния акт не са определени със заповед за определяне на компетентен орган по реда на старата редакция чл. 119, ал. 2 от ДОПК /в сила до 31.12.2012 г./, тъй като първоначалната ревизия е възложена на 08.05.2014 г., при действието на чл. 119, ал. 2 от ДОПК /Изм., ДВ, бр.82 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г./, а повторната е възложена през Октомври 2015 г. След изменението на посочената разпоредба, ревизионният акт се издава съвместно от двама органи – органът, възложил ревизията, и ръководителят на ревизията.

Съгласно разпоредбата на чл. 112, ал. 2 от ДОПК, ревизията може да се възлага от: т. 1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция или т. 2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. Според нормата на чл. 7, ал. 1, т. 3 от Закон за Националната агенция по приходите (ЗНАП), органи по приходите са директорите на дирекции, началниците на отдели и сектори в НАП. Това е така, защото, безспорно в чл. 7, ал. 1, т. 3 от ЗНАП, като органи по приходите са определени началниците на отдели, каквато длъжност заемат издателите на ЗВР, ЗИЗВР. Предвид служебно известната по делото Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на Директор на ТД на НАП [населено място], следва изводът, че ЗВР, ЗИЗВР са издадени от компетентен за целта орган на приходната администрация, както и че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. Предвид отразяванията в титулните им части относно авторството им, заповедите за възлагане на ревизия и за изменението на ЗВР, също са издадени от компетентен орган, в кръга на неговите правомощия. Съставителите на РД и издателите на РА са материално-компетентни, с оглед изискванията на чл. 112, ал. 2, т. 1, чл. 113, ал. 1, т. 2 и ал. 6 от ДОПК и цитираната заповед на директора на ТД на НАП – [населено място].

Съдът констатира, че Ревизионният акт е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Във връзка с това и с оглед разпоредбата на чл. 16, ал. 1, т. 1 от ЗЕДЕУУ, по делото са представени заверени копия на електронни съобщения за издаването на КЕП на служителите, подписали електронни документи, издадени във връзка с приключилото ревизионно производство № Р-22221020005094-091-001/31.03.2021 г., спрямо „Зимо“ ЕООД. По делото във връзка с валидността на притежаваните от органите по приходите КУКЕП е допусната съдебно компютърна – техническа експертиза. Представени са доказателства за валидност на притежаваните от органите по приходите КУКЕП от доставчиците на удостоверителни услуги - „Борика“ АД, „Информационно обслужване“ АД и

„Инфонотари“ ЕАД. Съгласно описаните доказателства се установи и по специално от СКТЕ, че към датите на издаване на ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, органите по приходите са разполагали с валиден и активен КУКЕП, отговарящи на изискванията на Регламент /ЕС/ № 910/2014 г. Вещото лице установява, че всички изследвани подписи са поставени на база на издадени квалифицирани удостоверения за квалифицирани електронни подписи, издадени от „Борика“ АД и от „Информационно обслужване“ АД, доставчици на квалифицирани удостоверителни услуги /ДКУУ/.

В процедурата по извършване на ревизията не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, доказателствата са събрани по предвидени в ДОПК способи - чрез ИПДПОЗЛ, приобщени са по съответния ред, регламентиран в закона и доказателствата, събрани в хода на предходното ревизионно производство, мотивите изцяло са основани на преценката по реда на чл. 37, ал. 4 от ДОПК на събраните в хода на ревизията писмени доказателства за установени положителни факти. Видно от мотивите на издадените РА и РД, е изпълнено изискването по чл. 115, ал. 2 от ДОПК, ревизиращите органи да установят всички факти, от значение за резултатите от ревизията и непосредствено да се запознаят с всички доказателства.

Съгласно чл. 3 от Закон за електронния документ и електронни удостоверителни услуги/ заглавието е изменено-преди Закон за електронния документ и електронния подпис/Изм. - ДВ, бр. 85 от 2017 г./, Електронен документ е електронен документ по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент /ЕС/ № 910/2014 на Европейския парламент 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 /ОВ, L 257/73 от 28.08.2014 г./, наричан по-нататък „Регламент /ЕС/ № 910/2014“./2/Доп. - ДВ, бр. 85 от 2017 г./ Писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ съдържащ електронно изявление. В редакцията, действаща към момента на издаване на ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, електронен документ е електронно изявление, записано върху магнитен, оптичен или друг носител, който дава възможност да бъде възпроизведено/. Писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ.

Съгласно чл. 4 от 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 от ЗЕДЕУУ /Изм. - ДВ, бр. 100 от 2010 г., в сила от 01.07.2011 г./, 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, ЗВР, ЗИЗВР, РД, както и РА, са създадени като електронни документи по смисъла на чл. 3, ал. 1 от ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал. 2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронни документи, подписани от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, те са връчени на ревизираното лице по реда на чл. 30, ал. 1 от ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред със съответната разписка. С оглед разпореденото от законодателя в чл. 184, ал. 1 от 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 от ЗЕДЕУУ, електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство. Квалифициран електронен подпис, съгласно ал. 3 и ал. 4 е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл. 16 и именно той има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, следователно е необходимо да е спазено изискването на чл. 16, ал. 1, т. 1 от ЗЕДЕУУ /Изм. - ДВ, бр. 100 от 2010 г., в сила от 01.07.2011 г./, според което той трябва да е придружен от издадено от доставчик на удостоверявателни услуги удостоверение за КЕП, отговарящо на изискванията на чл. 24 и удостоверяващо връзката между автора и публичния ключ за проверка на подписа. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Автентичността на всеки един документ/частен свидетелстващ и официален свидетелстващ или диспозитивен/ може да бъде оспорена по реда на чл. 193 от ГПК и в този случай, Съдът е длъжен да провери дали този документ действително материализира изявление, направено от лицето /органа/, сочен като негов автор или не.

По делото са представени доказателства за валидност на притежаваните от органите по приходите електронни подписи, включително и СКТЕ, анализът на които обосновава извод за това, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в ал. 4 на чл. 13 от ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис. От друга страна, Съдът съобрази и това, че всички доставчици на удостоверявателни услуги на територията на Република България в изпълнение на изискването на чл. 28 от ЗЕДЕУУ се поддържат публични регистри на издадените удостоверения за електронни подписи, публикувани на техните интернет-страници. Проверките в тях се осъществяват по име на автор на подписа, следователно не се изискват специални знания и умения, както и да се разполага с конкретния подписан електронно документ. Във всеки един от тези регистри, видът на подписа е указан с търговско наименование, но при преглед на предлаганите от същия доставчик удостоверявателни услуги /публичнодостъпна информация/ се установява дали съответното търговско наименование е за квалифициран електронен подпис. Посочената информация се съдържа и в обявените политики за предоставяне на удостоверявателни услуги от съответните доставчици, както и в Наръчник на потребителя, където е указан и конкретният цифров идентификатор за съответния доставчик, който се съдържа в удостоверението за квалифициран електронен подпис.

От така представените преписи на хартиен носител, включително и от извършените справки в публичните регистри и приетата по делото СКТЕ, се установява, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, издадени като електронни документи са подписани с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията – Ф. С. Й., на длъжност Началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към Дирекция „Контрол“, ТД на НАП [населено място] – орган възложил ревизията, Т. Н. В., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията и А. Г. Арнаудска, на длъжност инспектор по приходите, служители и органи по приходите в ТД на НАП – С. са притежавали валиден квалифициран електронен подпис към датите на издаване на ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА.

Настоящият съдебен състав, при липса на оспорване на електронните подписи върху ревизионния акт и въз основа на представените доказателства и приета СКТЕ, счита че РА е подписан от възложителя и ръководителя на ревизията и не е нищожен.

Не са допуснати нарушения на изискванията за форма при издаването на актовете,

като са спазени изискванията за съдържание съответно по чл. 113, ал. 1 от ДОПК за издадената ЗВР и ЗИЗВР, по чл. 117, ал. 2 от ДОПК за РД и по чл. 120, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК за РА.

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

Предвид гореизложеното, настоящият съдебен състав приема, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентен орган с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма и е постановено в рамките на преклузивния срок по чл. 109 от ДОПК и не са налице основания за нищожност на същия.

РА е издаден след ревизионно производство, което се е развило по особените правила на чл. 122 от ДОПК и с оглед на това следва да се вземе предвид правилото, въведено в нормата на чл. 124, ал. 2 от същия кодекс: в производството по обжалването на ревизионния акт при извършена ревизия по реда на чл. 122, фактическите констатации в него се смятат за верни до доказване на противното, когато наличието на основанията по чл. 122, ал. 1 е подкрепено със събраните доказателства. Това означава, че на ревизионния акт нормативно е придадена отнапред материална доказателствена сила по отношение на обективизираните в него констатации за проявлението на конкретни факти и обстоятелства.

Нормата на чл. 122 от ДОПК, определя особен вид доказателствени правила, даващи възможност за приложение на материалноправните разпоредби на конкретния данъчен закон поради съществена или пълна липса на задължителните доказателства за настъпване на фактическите състави, визирани в материалния закон и водещи до възникване на съответните данъчни задължения. Определянето на данъчната основа за облагане с данъци, както и размерът на последните са нормативно установени и следва да се прилагат точно. Единствено при наличие на обстоятелства по чл. 122, ал. 1 от ДОПК и при спазване на правилата на чл. 122, ал. 2 и ал. 4, ДОПК, законът дава възможност на органите по приходите да приложат установения от съответния закон размер на данъка към определена от тях основа. В този смисъл основанията по чл. 122, ал. 1 от ДОПК следва да са безспорно установени и тежестта за това е на органите по приходите, тъй като извършването на облагане по особения ред не може да почива на предположения, а на конкретни факти обосноваващи някоя от хипотезите на чл. 122, ал. 1 от ДОПК.

Между страните не се спори, че процесното ревизионно производство се е развило по реда на чл. 122 от ДОПК, като основата за облагане с данък върху доходите за ревизионния период е определена при извършен анализ на обстоятелствата по чл. 122, ал. 2 от ДОПК. Съгласно разпоредбата на чл. 124, ал. 2 от ДОПК, в производството по обжалване на ревизионен акт при извършена ревизия по чл. 122 от ДОПК фактическите констатации в него се смятат за верни до доказване на противното, когато наличието на основанията по чл. 122, ал. 1 от ДОПК е подкрепено от събраните доказателства. Установената презумпция за вярност на фактическите констатации е оборима и доказателствената тежест за това носи жалбоподателя. В производството по съдебно обжалване на РА, издаден по реда на чл. 122 от ДОПК, в тежест на органите по приходите е да установят основанията за извършване на ревизия при особени случаи, както и спазването на императивния процесуален ред за това, а в тежест на жалбоподателя е да установи при условията на пълно и насрещно доказване твърдяните от него факти и обстоятелства, с които се опровергават фактическите констатации в акта. За да се приложи обаче презумпцията по чл. 124, ал. 2 от ДОПК, то фактическите констатации, на които се

позовават органите по приходите, следва да са подкрепени от надлежни доказателства. Ако такива доказателства липсват, тежестта за опровергаването им не може да бъде възложена на ревизираното лице.

Органът по приходите е уведомил изрично ревизирания данъчен субект, че ревизията му ще бъде извършена по реда на чл. 122 от ДОПК и основата за облагане ще бъде определена по този ред. Нормата на чл. 124, ал. 1 от ДОПК изисква, когато данъчният орган установи, че са налице обстоятелствата по чл. 122, ал. 1 от ДОПК, той да уведоми данъчния субект, че ще определи данъчната основа по реда на чл. 122 и следващите, и да му определи срок за представяне на документи и за вземане на становище, който не може да бъде по-кратък от 14 дни. Тази процесуална норма е гаранция за правото на защита на данъчния субект, който от самото начало на данъчния процес следва да бъде наясно за начина на определяне на данъчната основа, за да може да вземе становище и да представи доказателства.

По отношение на основанията по чл. 122, ал. 1, т. 4 и т. 5 от ДОПК, Съдът намира следното:

За да бъде приложен особеният ред за облагане на посочените основания в първия случай, следва да е установен фактът, че липсва или не е представена счетоводна отчетност съгласно Закона за счетоводството или воденото счетоводство не дава възможност за установяване на основата за данъчно облагане, както и когато документите, необходими за установяване на основата за облагане с данъци или за определяне на задължителните осигурителни вноски, са унищожени не по установения ред. За да бъде приложен особеният ред за облагане във втория случай следва да бъде установено, че документите, необходими за установяване на основата за облагане с данъци, липсват или са повредени до степен негодни за ползване. По аргумент от чл. 124, ал. 2 ДОПК доказателствената тежест за установяване на обстоятелствата по чл. 122, ал. 1 е на органите по приходите. В процесния случай от страна на ревизираното дружество след получаване на уведомлението по чл. 124, ал. 1 от ДОПК не са представените изискваните му документи и становище. Такива доказателства във връзка със спорните доставки не са представени и в отговор на първото, изпратено до ревизираното лице ИПДПОЗЛ. С уведомлението по чл. 124, ал. 1 от ДОПК, ревизираното лице е уведомено, че основата за облагане с ДДС за данъчен период 01.12.2014 г. – 31.12.2019 г. и осигурителният доход за установяване на задълженията по ЗОВ ще бъде определена по реда на чл. 122 – чл. 124а от ДОПК.

Правният спор се свежда до това налице ли са действително извършени доставки по процесните фактури с предмет услуги. Спорният въпрос за реалността на доставките е фактически въпрос, който при доставка на стоки се свежда до доказване факта на прехвърляне собствеността върху същите, а при доставка на услуги - до доказване факта на предаване резултата от извършените услуги на получателя, и в крайна сметка – за физическото им наличие при ревизираното лице.

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

От гледна точка на формалната логика наличието на доставка съставлява положителен факт и след като жалбоподателят черпи права от наличието на реална

доставка, в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт. Относно доказателствената тежест в процеса са приложими общите правила на доказване, според едно от които, всяка страна е длъжна да установи обстоятелствата, на които основава своите искания или възражения. В настоящия казус това означава, че 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 от ЗДДС и отсъствие на пречки по чл. 70 от ЗДДС, които да препятстват упражняването на правото на данъчен кредит.

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

В случая предмет на спорните услуги са различни по вид услуги: ремонтни и профилактични дейности на бродировъчни машини; обработка и архивиране на бази данни и информационни масиви и СМР дейности на производствено хале.

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

1. По отношение на доставките на услуги, по издадени от „АЕБ Секюрити Сървисис“ ЕООД и „Оптима 2016“ ЕООД фактури:

В хода на ревизионното производство, във връзка с депозираните документи и писмени обяснения от ревизираното лице и установеното от ИС на НАП за дружествата-доставчици, от страна на органите по приходите е прието за установено, че не се доказва реалност на извършените доставки с предмет: ремонт и ъбгрейт на бродировъчна машина, профилактика и ремонт на бродировъчна машина TМFD-G912 и ремонт на бродировъчна машина TMEF-918. Прието е, че дружествата-доставчици не притежават съответната материална, техническа и кадрова обезпеченост, респективно, че същите са deregистрирани по ЗДДС. Акцентирано е, че в хода на извършените насрещни проверки от нито едно дружествата-доставчици са представени доказателства за извършените ремонтни и профилактични дейности на бродировъчните машини.

Прието е, че независимо от представените от ревизираното дружество копия на спорните фактури, с приложени към същите само издадени фискални касови бонове, не следва да бъде признато правото на приспадане на данъчен кредит.

Настоящият съдебен състав намира изводите на органите по приходите за липса на реалност на доставката по фактурите, издадени от „Кафе Салюшън“ ЕООД за правилни и законосъобразни, поради следното:

На първо място, липсва представена заявка за закупуване на съответните услуги, предмет на спорните фактури, липсва търговска кореспонденция между ревизираното дружество и дружествата-доставчици – оферти, заявки, приемо-предавателни протоколи за извършени дейности. Съгласно приетите по делото основна и допълнителна ССЧЕ, включително и от свидетелските показания, се установява, че дружеството действително притежава четири бродировъчни

машини, находящи се в производственото му хале в [населено място]. Допълнителната ССЧЕ, установява по време на проверката, че наименованието на машините, което е по документи и наименованието, изписано на самите машини, разположени в производственото хале в [населено място] съвпада. Монтирани са четири броя машини, две от които към момента на огледа са били в работен режим на бродирание на фирмено лого на 30.01.2024 г. Но наличието на машините не може да бъде прието като категорично доказателство, удостоверяващо наличието на реалност на спорните доставки на услуги, свързани с ремонт и профилактика.

Отделно от това, както е установено в хода на ревизията, дружествата-доставчици са разполагали с нает по трудови или извънтрудови правоотношения персонал, но на длъжности, свързани с изпълнение на строително-монтажни дейности, не и технически дейности, свързани с ремонт и профилактика на специфичен вид машини. В тази връзка е направен извод, че дружествата-доставчици не разполагат с необходимата кадрова и материално обезпеченост да извършат спорните доставки. Безспорно е, че съгласно практиката на СЕС и ВАС, липсата само на кадрова и/или материална обезпеченост не довод само по себе си за отказ от право на приспадане на данъчен кредит. Това обстоятелства следва да бъде разгледано и обсъдено в съвкупност с останалите доказателства по делото. Няма пречка дружествата – доставчици да са използвали подизпълнител за реализация на документираните услуги. Но видно е, че същите не са открити на декларираните от тях адреси, отделно в указания им законов срок не са представени изисканите му от приходната администрация документи във връзка с фактурираните доставки на услуги. Нещо повече, установено е в хода на ревизията, че от страна на дружествата-доставчици няма подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО за данъчната 2018 г. и 2019 г.

От извършената в хода на ревизията проверка е установено, че двете дружества – доставчици разполагат с регистрирани фискални устройства, както и че по спорните фактури, съгласно представените от ревизираното лице аналитични регистри са осчетоводени плащания в брой по трите фактури. Съгласно приетите по делото основна и допълнителна ССЧЕ, се установява, че в счетоводните регистри на дружеството са отчетени приходи от продажба на стоки и продажба на услуги за 2018 г. и 2019 г. Безспорно от вещото лице е установено, че по делото липсват първични счетоводни документи – фактури. Именно по тази причина от вещото лице е направен извод, че не може да бъде установен размерът на приходите на „Зимо“ ЕООД през 2018 г. и 2019 г. от извършването на машинна бродерия, както и колко фактури са издадени, колко от тях са с начислен ДДС, в какъв размер е начисленият и платен от „Зимо“ ЕООД ДДС за периода 2018 г. и 2019 г. във връзка с дейността от машинно бродирание, както и от всяка друга дейност, извършвана от ревизираното лице. И основната и допълнителна ССЧЕ, както и приходната администрация установяват, че спорните фактури, издадени от „АЕБ Секюрити Сървисис“ ЕООД и „Оптима 2016“ ЕООД са осчетоводени по счетоводни сметки 6021.024 и 6021.028 „Разходи за външни услуги“, дебит на счетоводна сметка 4531 „ДДС покупки“ срещу кредитиране на сметка 501 „Каса“ и дебита на счетоводна сметка 6025 „Разходи за външни услуги“ срещу кредитиране на сметка 501 „Каса“.

Видно от приетата по делото и неоспорена от страните в производство основна и допълнителна ССЧЕ, е че по процесните доставки се установяват извършени разплащания по процесните фактури от страна на ревизирания субект. Независимо от приетите и неоспорени по делото основна и допълнителна ССЧЕ, Съдът намира, че от същата не може да се направи категоричен извод за реалност на процесните доставки, това е така, защото същата е изготвена въз основа на събраните в хода на ревизията и съдебното производство доказателства. Не е установено действително отчели ли са доставчиците приходи от договорените дейности, предвид липсата на

достъп до тяхната счетоводна документация в хода на ревизията.

Следва да се има предвид, че, когато се касае за доставка на стока, следва да се установи дали получателят разполага със същата или съответно доказателства за разпореждане със стоката или влагането ѝ в продукция. В случай, че се касае за извършване на услуга, следва да бъде удостоверен резултата от извършената услуга при получателя или да бъдат представени доказателства за използване на полученото. Законова дефиниция изисква фактическо наличие на резултат от осъществената доставка, безспорно удостоверяване на обстоятелството, че получателят е придобил предмета на доставката, което му дава основание да претендира право на данъчен кредит за платения във връзка с доставката ДДС. Другият необходим елемент, според законовата дефиниция за доставка /по стария ЗДДС/, е същата да е извършена на основание на сключена сделка или с цел такава да се сключи. Когато бъде удостоверено получаване на предмета на доставката и наличието на основание между доставчик и получател, то следва да се приеме, че положителният факт на доставката е установен. Във връзка с установяване на обстоятелството относно наличие или липса на доставка следва да се има предвид приложението на счетоводния принцип за съпоставимост между приходи и разходи, съгласно чл. 4, ал. 1, т. 4 от Закона за счетоводството /ЗСч/. По силата на посочената разпоредба разходите, извършени във връзка с определена сделка или дейност се отразяват във финансовия резултат за периода, през който предприятието черпи изгода от тях, а приходите се отразяват за периода, през който са отчетени разходите за тяхното получаване. Следователно, когато се анализират отделните доставки, следва да се извърши проверка относно обстоятелството дали конкретният доставчик е осчетоводил приход във връзка с реализираната доставка, както и дали е осчетоводен насрещен разход, който да бъде съпоставим на прихода и в какво се изразява /материали, разходи за труд, разходи за подизпълнител и т.н./. От друга страна, необходимо е да се извърши проверка във връзка с осчетоводяването на разхода при получателя на доставчика, а именно: дали последният е осчетоводил разходи във връзка с конкретната доставка и налице ли е осчетоводен приход, съпоставим на този разход.

Наличието на издадени фактури, респективно приложен издаден касов бон не е достатъчно за удостоверяване наличието на спорните доставки. Дори и в този случай да са налице представени договори за осъществяване на документираните услуги, то същите не биха удостоверили реалност на доставките. 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 пораждане на договорения резултат, при доставката по смисъла, вложен от законодателя в ЗДДС - чл. 9, ал.1 от 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 неоснователно е оплакването, че получателят е поставен в неравностойно положение. Този, който черпи права от доставката, а в случая това е получателят на услугите, следва да докаже наличието на всички положителни предпоставки на закона за да извърши законосъобразно приспадане на ДДС - чл. 9, ал.1, чл. 25, ал.1 във връзка с чл. 68, ал. 1 , т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС.

При съвкупната преценка на доказателствата, Съдът намира, че от същите не се удостоверява действителност на извършените доставки на стоки и услуги от страна на дружеството-доставчик. Следователно тезата на жалбоподателя, че наличието на документи като процесните фактури, договор, приемо-предавателни протоколи, удостоверява реалността на процесните доставки е несъстоятелна и не се подкрепя от представените както в хода на ревизията, така и в хода на съдебното производство доказателства.

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 от 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 пораждащия правото на приспадане на данъчен кредит юридически факт по чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС. Добросъвестността на получателя по доставка е изключена, когато не докаже, че действително е получил насрещната престация по доставката или реалност на доставката. Това е така, тъй като е страна по двустранен договор за доставка и трябва да знае, всички обективни факти, свързани с осъществяване на доставката. Когато не установи такива факти,

следователно не е участвал при осъществяване на доставката, а след като притежава фактура, която не е свързана с получена от него доставка по двустранен договор, то следва извод и знание за формално /документално/ издаване на фактурата.

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

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

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

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

Следователно, установяването субективния елемент - получателят е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е привидна или злоупотреба с право се отнася до спазването на принципа за добросъвестност от получателя по доставката. Този принцип отразява дължимото поведение, произтичащо от общата забрана за злоупотреби и измами, както и от принципа, съгласно който никой не може да се ползва от правата, предоставени от правния ред на Съюза, с измамна цел или с цел злоупотреба и от принципа на защита на оправданите правни очаквания. За значението, което се отдава на добросъвестността на данъчнозадълженото лице, в контекста на правото на приспадане на ДДС, свидетелства съдебната практика на Съда на ЕС:, изразена в решения Optigen и др., C-354/03, C-355/03 и C-484/03, EU:C:2006:16, Kittel и Recolta Recycling, C-439/04 и C-440/04, EU:C:2006:446, Mahagibben и Dбvid, C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, Tyth, C-324/11, EU:C:2012:549, както и определения Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125 и Jagieiiio, 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 C-384/04 Federation of Technological Industries and Others [2006] ECR 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 Teleos и др., C-409/04, Сборник, стр. I-7797, т. 65 и 68, Решение по дело Netto Supermarkt, т. 24 и Решение от 21 декември 2011 г. по дело Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, т. 25/.

Националната юрисдикция е задължена да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по това дело, за да определи дали данъчнозадълженото лице е действало добросъвестно и е взело всички мерки, които могат разумно да се изискват от него, за да се увери, че осъществяваната операция не го довежда до участие в данъчна измама. В хипотезата, при която тази юрисдикция стигне до извода, че с оглед на обективни данни е доказано, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че осъществената от него операция е била част от извършена от другата страна по доставката измама, и че не е взело всички зависещи от него разумни мерки за избягване на тази измама, ползването от правото на освобождаване от ДДС би могло да му бъде отказано /в този смисъл решение Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, т. 53 и 54/. Грижата на добрия търговец представлява мярка за добросъвестно поведение на получателя по доставката по смисъла на чл. 302 от 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 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.

Предвид гореизложеното ревизионният акт в тази част следва да бъде потвърден като правилен, обоснован и законосъобразен.

2. По отношение на доставките на услуги, по издадени от „АСС Проджект Стартс“ ЕООД и „Арт порта“ ЕООД фактури:

В хода на ревизионното производство, във връзка с депозираните документи и писмени обяснения от ревизираното лице и установеното от ИС на НАП за дружествата-доставчици, от страна на органите по приходите е прието за установено, че не се доказва реалност на извършените доставки с предмет: архивиране на бази данни и информационни масиви и СМР дейности на производствено хале.

По отношение на дружеството-доставчик „Арт порта“ ЕООД, Съдът намира изводите на органите по приходите за липса на реалност по спорната фактура за правилни и законосъобразни. Безспорно е, че в хода на ревизията дружеството-доставчик не е открито на декларирания от него адрес, нито пък от негова страна са представените изисканите му документи, чрез които да се установи реално извършена доставка на услуга. В хода на ревизията е установено, че от страна на дружеството-доставчик процесната фактура е включена в дневника му за продажби за съответния данъчен период. Нито в хода на ревизията, нито в хода на съдебното производство са представени доказателства за реалността на спорната доставка, респективно начинът на нейното осъществяване, от кои лица е осъществена предвид специфичния и вид, липсва и не е представена търговска кореспонденция между ревизираното лице и неговия доставчик, договори, анекси, заявки, приемо-предавателни протоколи за удостоверяване качествено приемане на документираната услуга.

Както основната, така и допълнителната ССЧЕ, установяват, че спорната фактура с издател „Арт порта“ ЕООД е осчетоводена от ревизираното лице по дебита на сметка 6021.025 „Разходи за външни услуги“ и дебита на сметка 4531 „ДДС покупки“ срещу кредитиране на сметка 501 „Каса“. Видно е още от двете експертни заключения, е че по процесната доставка се установява извършено разплащане по фактурата от страна на ревизирания субект. Независимо от приетите и неоспорени по делото основна и допълнителна ССЧЕ, Съдът намира, че от същите не може да се направи категоричен извод за реалност на процесните доставки, това е така, защото същата е изготвена въз основа на събраните в хода на ревизията и съдебното производство доказателства. Не е установено действително отчетели ли са доставчиците приходи от договорените дейности, предвид липсата на достъп до тяхната счетоводна документация в хода на ревизията. Предвид, което аналогични за изводите на Съда относно съпоставимостта на отчетен приход у доставчика и отчетен разход у ревизираното лице, включително наличието само на фактура и/или договор за извършване на услуга, изложени в т. 1 от съдебния акт. Поради, което същите не следва да бъдат преповтаряни. Друг съществен момент във връзка с липсата на реалност на документираната доставка на услуга, е липсата и на издаден касов бон за плащане в брой от страна на дружеството-доставчик, както и обстоятелството за липса на подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО за финансовата 2018 г. по делото липсват и не се представиха и съпътстващи фактурата документи. Фактът, който действително е осъществил услугата архивиране на бази данни и информационните масиви, не се установи и от събраните по делото свидетелски показания, респективно тези дейност за коя машина са осъществени, както и каква точно програма е била инсталирана и/или архивирана.

По отношение на последното дружество – доставчик „АСС Проджект Стартс“ ЕООД, Съдът също счита изводите на органите по приходите за липса на реалност на документираната доставка на строително-монтажни дейности на производствено хале в [населено място]. Видно от приетото по делото основно и допълнително експертно заключение е, че се установява, че с ОСЗ на 12.10.2023 г. от ревизираното дружество е представен договор за наем, с анекси към него, и съгласно който от „Зимо“ ЕООД е наето помещение, част от бивша административна сграда, с площ от 264 кв.м., находящо се в [населено място],[жк], бивша млекоцентрала. Договорено е наемната цена да се изплаща до пето число на текущия месец. Допълнителната експертиза установява, че действието на договора е продължено с анекси до 17.07.2023 г. Вещото лице изрично посочва, че по делото са налични документи, които не са в пълен обем, за да са видни всички начислявания и плащания, свързани

с договора за наем на производственото хале в [населено място],[жк]. Не са представени в пълен обем хронология на сметки, декларации по чл. 55 от ЗДДФЛ за деклариране на удържан данък на дружеството жалбоподател като платец на доход към наемодателите като физически лица, разходни касови ордери за изплащане на наем по касов път. По време на извършената проверка от вещото лице, на същото от управителя на дружеството-жалбоподател е пояснено, че наемът на производственото хале се изплаща на наемодателите и по касов и по банков път. От наличната и представена документация, вещото лице приема, че може да се каже, че в дружеството-жалбоподател има сключен договор за наем на производствено хале в [населено място],[жк]и е заплащало наем, без да може да се проследи по счетоводен път в пълен обем начисляването и плащането на наема на наемодателите.

Относно спорната фактура, документираща извършени СМР дейности на въпросното производствено хале, се установява, че същата е осчетоводена по дебита на сметка 602.024 „Разходи за външни услуги“ и сметка 4531 „ДДС покупки“, срещу кредитиране на сметка 501 „Каса“. Но няма данни от дружеството-доставчик действително отчетен ли е приход по спорната фактура. А, това както се посочи в мотивите на Съда, изложени в т. 1 е от съществено значение, поради което същите не следва да бъдат преповтаряни. В хода на ревизията само и единствено от страна на ревизираното лице са представени копие на спорната фактура, с приложен към същата издаден фискален касов бон за извършено плащане в брой; Договор за строителство и монтаж от 01.12.2014 г. и Протокол № 1/22.12.2014 г. От договора и протокола е установено, че от дружеството – доставчик са изпълнени следните дейности: демонтаж, изчистване и извозване на отпадъци; монтаж на преградна стена с два пласта влагоустойчив картон и единична конструкция; доставка и монтаж на преградна стена с един пласт влагоустойчив и един пласт обикновен картон на единична конструкция със сгъстена конструкция през 40см.; предстена обшивка с обикновен картон на конструкция; предстена обшивка с един пласт влагоустойчив картон конструкция от CD/UD; доставка и монтаж на осветителни тела по поръчка на възложителя; преместване и до изработка на електроинсталация съгласно изисквания на възложителя; латексово машинно боядисване.

От страна на дружеството – доставчик не са представени договор за СМР, съответните протоколи, удостоверяващи извършени СМР, количествено-стойностни сметки за материалите, които са вложени, респективно закупени за чия сметка, транспортни документи, стокови разписки. В тази връзка аналогични са изводите на Съда относно материалната и кадрова обезпеченост, изложени в т. I от настоящия съдебен акт, а именно, че същите се преценяват с оглед останалите доказателства по делото, а именно дружеството не е декларирало никакви приходи разходи от дейност. Няма пречка в изпълнението на съответните СМР услуги да са използвани подизпълнители, но това означава, че дружеството-доставчик от една страна следва да е отчетло разход във връзка с възлагането на дейностите на подизпълнители, а от друга да отчете приход във връзка с издадените фактури по отношение на ревизираното лице. Липсва и не е представена информация за точни адрес на обекта, предмет на СМР дейности, не е предоставена информация за договорените единични цени, поради липса на представено към договора Приложение № 1, неразделна част от него и представляващо количествено – стойностна сметка.

Не без значение е и установеното в хода на ревизията обстоятелство, че в регистрационен дневник продажби за данъчен период 2014 г. липсва включена фактура от „АСС Проджект Стартс“ ЕООД с получател „Зимо“ ЕООД. От страна на ревизиращите органи е установено, че в регистрационен дневник продажби за периода от 01.01.2015 г. до 31.12.2015 г. няма включени фактури с получател „Зимо“

ЕООД. В този дневник е установено, че е включена Фактура № 275/29.04.2015 г., но с друг получател и с друга данъчна основа.

Следователно и при така установеното, с оглед на събраните по делото доказателства, основна и допълнителна ССЧЕ, се установява липса на реалност на извършената доставка на услуга. Не са налице безспорни и категорични доказателства, от които да се направи извод в обратната посока. Нещо повече липсата на включване на фактурата в дневника за продажби на дружеството-доставчик поставя под съмнение действителността на твърдяната като извършена от него СМР дейности. Друг съществен момент е както се посочи по-горе, че липсват количествено-стойностни сметки на вложените материали, за чия сметка са били същите, как са транспортирани до конкретния обект, и съответните приемо-предавателни протоколи, изискуеми съгласно Наредба № 3 от 31.07.2003 г. за съставяне на актове и протоколи по време на строителството, респективно нормите на ЗУТ. Видно е, че част от извършените дейности по СМР са свързани с електрическо осветление, окабелявания и прочие. Следва да се има предвид, че този вид дейности, се приемат задължително от лице електротехник в съответната област, притежаващи необходимата компетентност за това, а доказателства в тази насока липсват. Приемането става задължително с протокол. При това извършеното разплащане по фактурата само по себе си и преценено в съвкупност с останалите доказателства по делото не води до извод за реалност, независимо от отчетения от ревизирания субект разход във връзка със спорната фактура. Аналогични са мотивите са Съда изложени в т. 1 от съдебния акт, поради което същите не следва да се преповтарят.

Преценени в съвкупност доказателствата по делото обосновават извод на липса на реалност на процесните доставки на СМР услуги. Следователно РА и в тази част е правилен и законосъобразен, а жалбата неоснователна и недоказана.

В заключение, Съдът следва да отбележи, че не е достатъчно условие за реалност на доставките по процесните фактури издаването на същите и начисляването на данъка по реда на чл. 86, ал. 1 от ЗДДС. Това обстоятелство се отрича от изричните разпоредби на чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС (данъчен кредит и право на приспадане на данъчен кредит), съгласно който данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. Аргумент в тази насока е и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС, съгласно която норма, когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Това води до извода, че съществува изискване лицето, което претендира правото на приспадане на данъчен кредит да е получател съответната доставка на стока или услуга, съответно другото данъчно задължено лице да е реалният доставчик на доставката на стока или услуга. Следователно както се посочи по-горе, настоящата съдебна инстанция не споделя изводите, че доказателство за реалността на доставките по процесните фактури е самото издаване на същите, извършеното плащане и начисляването на данъка по реда на чл. 86, ал. 1 от ЗДДС. Отделно от това по делото не се представиха доказателства за материална и кадрова обезпеченост на дружествата-доставчици, като в тази връзка от Съда са изложени изводи в т. 1 от съдебния акт. Предвид предмета на доставките на процесните услуги – различни по вид ремонтни дейности, СМР дейности и такива свързани с компютърни дейности има значение дали доставчиците са разполагали със свои или наети лица, притежаващи съответната компетентност за извършване на договорените дейности. В конкретния случай по делото липсват доказателства, от

които да се направят изводи, че дружествата-доставчици са разполагали с необходимия кадрови и материален ресурс за осъществяване на процесните доставки на услуги.

Настоящият съдебен състав намира, че в случая от представените фактури и съпътстващите ги документи се установява само формално документиране на спорните доставки между ревизираното лице и сочените за негови доставчици дружества, но не и реалното осъществяване на тези доставки на услуги. В тази връзка, аналогични са мотивите на Съда, изложени по т. 1 от съдебния акт относно цитираната съдебна практика на СЕС, касаеща доставки на стоки и услуги, поради което същата не следва да бъде преповтаряна отново. От друга страна, както се установи от ССЧЕ, че правилно от страна на ревизираното лице спорните фактури са осчетоводени като разходи за външни услуги, респективно жалбоподателят е реализирал приходи във връзка с доставките на услуги от дружествата-доставчици не е достатъчно доказателство за реалност на документираните услуги в процесните фактури.

Правото на приспадане на ДДС е обусловено от изпълнението на определени изисквания или материални условия от формално естество. Във връзка с материалноправните предпоставки и изисквания, чл. 168, буква а) от Директива 2006/112 определя, че за да може съответното лице да се ползва от право на приспадане, е необходимо, от една страна, то да е „данъчнозадължено“ по смисъла на тази директива, и от друга страна, стоките или услугите, за които иска да му се признае правото, впоследствие да бъдат използвани от данъчнозадълженото лице за нуждите на облагаемите сделки, които самото то е сключило, и да са му били доставени от друго данъчнозадължено лице (в този смисъл решения от 6 септември 2012 г., Tyth, C-324/11, EU:C:2012:549, т. 26 и от 22 октомври 2015 г., PPUH Stehcemp, C-277/14, т. 28). Държавите членки имат задължение, което произтича от член 4, параграф 3 ДЕС, от член 325 ДФЕС и от член 2, член 250, параграф 1 и член 273 от Директива 2006/112, да вземат всички законодателни и административни мерки, с които може да се гарантира събирането на целия дължим на тяхната територия ДДС и да се осъществява борбата с измамите (решение от 17 декември 2015 г., WebMindLicenses, C-419/14, т. 41).

С оглед гореизложеното, настоящият съдебен състав намира изводите на органите по приходите за правилни и законосъобразни. Неприложими в случая са мотивите, изложени в Определение на Съда на Европейския съюз от 23 ноември 2017 г., постановено по дело C-314/17, в които се посочва, че принципите на данъчен неутралитет и на ефективност на общата система на ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат държава членка да откаже на получател по доставка правото да приспадне платения за получената доставка ДДС, когато за една и съща доставка ДДС е събран, веднъж от доставчика, при положение, че същият го е посочил във фактурата, която е издал, и втори път, от получателя, в случай че националното законодателство не предвижда възможност за коригиране на ДДС при наличие на ревизионен акт.

Предвид гореизложеното, Съдът намира жалбата за неоснователна, като ревизионният акт в оспорената част следва да бъде потвърден като правилен и законосъобразен.

Изходът на спора определя като основателна заявената от ответника претенция за заплащане на разноски по делото. В тази връзка и с оглед материалния интерес по делото в общ размер на 8 026.35 лв., от които главница в размер на 5 879 лв., ведно с начислена лихва за забава в размер на 2 147.35 лв., на ответника на основание чл. 7, ал. 2, т. 2 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение в

размер на 1 102.64 лв. /хиляда сто и два лева и 64 стотинки/.

По изложените съображения, АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-град, III-то отделение, 60-ти състав на основание чл. 160 от ДОПК,

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „Зимо“ ЕООД, ЕИК по Булстат:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], вх. В, ет. 5 представлявано от М. А. А. - Управител, чрез адвокат В. К. С., със съдебен адрес: [населено място], [улица], срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221020005094-091-001/31.03.2021 г., издаден от Ф. С. Й., на длъжност Началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към Дирекция „Контрол“, ТД на НАП [населено място] – орган възложил ревизията и Т. Н. В., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, в частта потвърдена с Решение № 1237/16.08.2021 г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на Национална агенция по приходите, с които са установени данъчни задължения по ЗДДС в общ размер на 8 026.35 лв., от които главница в размер на 5 879 лв., ведно с начислена лихва за забава в размер на 2 147.35 лв.

ОСЪЖДА „Зимо“ ЕООД, ЕИК по Булстат:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], вх. В, ет. 5 представлявано от М. А. А. - Управител, чрез адвокат В. К. С., със съдебен адрес: [населено място], [улица], да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" [населено място] при Централно управление на Национална агенция по приходите, сумата в размер на 1 102.64 лв. /хиляда сто и два лева и 64 стотинки/.

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

СЪДИЯ: